Carlos A. Botassi
Miguel H. E. Oroz
Directores

Gustavo A. Mammoni
Coordinador

Procedimiento tributario bonaerense

Ámbito de aplicación del Código Fiscal. El régimen normativo supletorio. La administración frente a las normas tributarias inconstitucionales. Las medidas cautelares adoptadas en sede administrativa. La consulta. El domicilio fiscal. El procedimiento de determinación de las obligaciones fiscales. Régimen de infracciones a las obligaciones y deberes fiscales. La clausura tributaria. El decomiso de bienes. El procedimiento recursivo. El denominado contencioso tributario. La repetición de tributos. La prescripción. Régimen de las citaciones, notificaciones e intimaciones de pago.

Coautores: Mariano F. Anna. Leonardo Andrés Behm. Carlos A. Botassi. Martín A. Botassi. Carlos E. T. Bueno. Emilio Candina. Ángel C. Carballal. Hernán A. Colli. Enrique L. Condorelli. Sebastián A. Méndez. Martín R. Espinoza Molla. Benjamín Dufourc. Ezequiel Maltz. Gustavo A. Mammoni. Miguel H. E. Oroz.

Segunda edición. Corregida, actualizada y ampliada

LIBRERIA EDITORA PLATENSE

Asociación Bonaerense de Estudios Fiscales

Asociación Bonaerense de Derecho Administrativo • abda

Procedimiento tributario bonaerense

Edición al cuidado de
Enrique Horacio Bonatto

© Librería Editora Platense S.R.L.
Calle 15 n° 644 - 1900 - La Plata - Buenos Aires - Argentina
Telefax: (0221) 482-8070
info@editoraplatense.com.ar // www.editoraplatense.com.ar

Diseño de tapa, armado y paginación electrónica
Juan Bonatto Seoane
juanbott@hotmail.com

Procedimiento tributario bonaerense.
Carlos A. Botassi... [et.al.]; coordinado por Gustavo A. Mammoni; dirigido por Carlos A. Botassi y Miguel H. E. Oroz.
2a ed. La Plata: Librería Editora Platense, 2014.
774 p.; 23x16 cm.
ISBN 978-950-536-251-6

1. Derecho Tributario. I. Carlos A. Botassi II. Mammoni, Gustavo A., coord. III. Carlos A. Botassi, dir. IV. Oroz, Miguel H. E., dir.
CDD 343.04

Fecha de catalogación: 13/03/2014

LOS AUTORES

CARLOS A. BOTASSI

Abogado; Profesor en Ciencias Jurídicas; Doctor en Ciencias Jurídicas y Sociales; Profesor titular ordinario de Derecho Administrativo II[a] Parte en la carrera de abogacía de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Nacional de La Plata; Director de la "Carrera de Post Grado de Especialización en Derecho Administrativo" de dicha Facultad; Coordinador del Suplemento de Derecho Administrativo de la Revista Jurisprudencia Argentina, Abeledo-Perrot; Ex Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la UNLP (2004-2007); actual Presidente de la Asociación Bonaerense de Derecho Administrativo (A.B.D.A.) y de la Asociación Italo-Argentina de Profesores de Derecho Administrativo (A.I.A.P.D.A.). Autor de varias obras -*Procedimiento Administrativo de la Provincia de Buenos Aires*, Librería Editora Platense, 2011; *Contratos de la Administración Provincial*, Scotti Editora, 1996; *Derecho Administrativo Ambiental*, Librería Editora Platense, 1997; *Ensayos de Derecho administrativo*, Librería Editora Platense, 2006) y numerosos artículos publicados en revistas de la especialidad.

MIGUEL H. E. OROZ

Abogado, docente en Derecho Administrativo I en la Carrera de Abogacía y docente en la Carrera de Especialización en Derecho Administrativo -en Derecho Procesal Administrativo Provincial, Responsabilidad del Estado, Servicios Públicos-, ambos de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la UNLP; en Derecho Público Provincial, en la Escuela del Cuerpo de Abogados del Estado, Procuración del Tesoro de la Nación; docente en la Carrera de Especialización

en Derecho Administrativo de la U.C.A.L.P. -Régimen Municipal-; ex Secretario y Sub Director del Instituto de Derecho Administrativo del Colegio de Abogados de La Plata; Secretario General de la Asociación Bonaerense de Derecho Administrativo (A.B.D.A.), Pro Secretario de la Asociación Bonaerense de Estudios Fiscales (A.B.E.F.), miembro fundador de la Asociación Italo Argentina de Profesores de Derecho Administrativo (A.I.A.P.D.A.). Es autor, coautor, director y coordinador de varias obras jurídicas; ha publicado numerosos artículos en las revistas jurídicas de la especialidad, referentes al Derecho Administrativo y Tributario Nacional y Provincial, y en la actualidad reviste el cargo de Director de la Revista Derecho Administrativo, editada por la Asociación Bonaerense de Derecho Administrativo (A.B.D.A.).

GUSTAVO A. MAMMONI

Abogado por la Universidad Nacional de La Plata. Especialista en Derecho Tributario. Escuela del Cuerpo de Abogados del Estado de la Procuración del Tesoro de la Nación. Tesis final recomendada por el jurado para su publicación. Socio de la IFA (International Fiscal Asociation), de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Miembro fundador de la Asociación Bonaerense de Estudios Fiscales (A.B.E.F.). Secretario del Instituto de Finanzas y Derecho Tributario del Colegio de Abogados del Departamento Judicial de La Plata. Miembro de la Comisión Académica de la Asociación Bonaerense de Estudios Fiscales. Profesor adjunto (int.) de la asignatura "Finanzas y Derecho Financiero" de la Cátedra I, Comisión III, de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Nacional de La Plata. Profesor adjunto de la asignatura "Administración Financiera", en la Especialización en Derecho Administrativo de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, de la Universidad Católica de La Plata. Profesor invitado en la Especialización en Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad

Nacional de Rosario. Profesor invitado en el Master en Derecho Administrativo de la Universidad Abierta Interamericana. Disertante y coordinador en seminarios, jornadas, congresos y cursos vinculados a la especialidad. Autor y coautor de distintos artículos de la especialidad. Relator de la Sala III del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires.

MARIANO F. ANNA

Abogado. Egresado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Nacional de La Plata. Especialista en Derecho Tributario por la Universidad Austral. Asesor tributario del Colegio de Abogados de la Provincia de Buenos Aires. Miembro de la AAEF (Asociación Argentina de Estudios Fiscales). Participante y disertante en diversos cursos, congresos, seminarios y jornadas sobre la especialidad.

LEONARDO ANDRÉS BEHM

Procurador, Abogado y Escribano por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Nacional de La Plata (UNLP). Especialista en Derecho Tributario por la Universidad Austral (UA) en la cual ha obtenido Diploma de Honor por promedio distinguido. Ha cursado la Especialización en Derecho Constitucional en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Nacional de La Plata (UNLP) en la cual ha aprobado la totalidad de las asignaturas restando la entrega de la tesis. Ha ejercido la profesión liberal desempeñándose en el ámbito del Derecho Tributario. Actualmente se desempeña como abogado de la Dirección Provincial de Política Tributaria (DPPT) del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires. Es integrante de la Cátedra I de la asignatura Finanzas Públicas, Derecho Financiero y Tributario de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Nacional de La Plata (UNLP). Es Jefe de Trabajos Prácticos de la asig-

natura Derecho Tributario en la Universidad del Este (UE). Forma parte del Instituto de Derecho Financiero y Tributario del Colegio de Abogados de la Plata (CALP). Asimismo, es integrante del Instituto de Derecho Constitucional del mismo Colegio (CALP). Es integrante de la Asociación Bonaerense de Estudios Fiscales (ABEF). Columnista de la sección Enfoques Tributarios publicada por el diario El Día de La Plata. Ha escrito en revistas especializadas en Derecho Tributario. Disertante en diversos cursos, congresos y jornadas referidas al Derecho Tributario.

MARTÍN ALFREDO BOTASSI

Abogado por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la U.N.L.P. Especialista en Derecho Tributario (Universidad Austral). Miembro de la Asociación Bonaerense de Estudios Fiscales (A.B.E.F.) y de la Asociación Bonaerense de Derecho Administrativo (A.B.D.A.). Disertante y expositor en Jornadas, Congresos y eventos de la especialidad. Colaborador permanente en publicaciones relacionadas al Derecho Tributario en general.

CARLOS EMILIO TORIBIO BUENO

Abogado UNLP, profesor adjunto ordinario de la cátedra II de Finanzas y Derecho Financiero de la UNLP; profesor titular de la cátedra de Finanzas y Derecho Tributario de la UCALP; profesor titular interino del Área Impuestos de la Escuela de Ciencias Económicas y Jurídicas de la UNNOBA; miembro activo de la Asociación Bonaerense de Estudios Fiscales, disertante y autor de diversos artículos y colaboraciones en materia tributaria. Desarrolla su actividad profesional desde hace 20 años en la ARBA (ex DPR) donde ocupó diversos cargos. Actualmente se desempeña como Gerente de

Operaciones del Área Interior, dependiente de la Gerencia General de Fiscalizaciones Individualizadas.

JUAN EMILIO CANDINA

Abogado. Egresado de la Universidad de Buenos Aires (2007); ha cursado el Posgrado en Derecho Tributario en la Escuela del Cuerpo de Abogados del Estado (ECAE), dependiente de la Procuración del Tesoro de la Nación (tesis pendiente). Auxiliar Docente en la Cátedra I Comisión 1 de Finanzas y Derecho Financiero, Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de La Plata (Dres. Guerra- Mammoni). Profesor invitado de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Rosario, Posgrado en Derecho Tributario, en la materia, Derecho Penal Tributario. Actualmente presta funciones en la Administración Federal de Ingresos Públicos, en el área de la Sección Penal Tributaria de la Dirección Regional La Plata. Expositor y disertante en Cursos, Congresos y jornadas de la especialidad.

ÁNGEL CARLOS CARBALLAL

Abogado UNLP, profesor titular ordinario de la cátedra II de Finanzas y Derecho Financiero de la UNLP; ex Director del Departamento de Ciencias Económicas y Jurídicas de la UNNOBA; miembro activo de la Asociación Bonaerense de Estudios Fiscales, disertante y autor de diversos artículos y colaboraciones en materia tributaria. Desarrolla su actividad profesional desde hace 22 años en la ARBA (ex DPR) donde ocupó diversos cargos. Actualmente se desempeña como Gerente de Normas, dependiente de la Gerencia General de Técnica Tributaria y Catastral.

HERNÁN ARIEL COLLI

Abogado. Egresado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Nacional de La Plata. Cursó la Carrera de Especialización en Derecho Tributario en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires. Especialista en Derecho de Tributario por la Escuela del Cuerpo de Abogados del Estado de la Procuración del Tesoro de la Nación. Ha realizado actividades académicas en la Facultad de Derecho de la Universidad de Ottawa (Canadá) y en la Fundación Universidad Rey Juan Carlos I en la sede de Aranjuez (España). Ha participado en congresos, jornadas y seminarios vinculados al Derecho Público, como disertante. Autor de diversos trabajos de la especialidad. Se ha desempeñado como abogado externo de la Municipalidad de La Matanza por ante la Secretaría de Demandas Originarias de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires. Consultor en el marco del Proyecto PNUD ARG/98/023.para Asistencia Técnica y Jurídica en la Subsecretaria de Ingresos Públicos en el ámbito del Tribunal Fiscal de Apelación. Colaborador permanente de la revista Práctica Profesional. Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social, Editorial La Ley, desde 2005. Es actualmente abogado de la Sala III del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires. Miembro del Consejo Directivo del Colegio de Abogados de La Plata (período 2000/2004 y 2006/2010) y Secretario General de dicha institución (período 2006/2010) y Vicepresidente 1° desde 2012. Subdirector del Instituto de Derecho Tributario y Financiero del Colegio de Abogados del Departamento Judicial La Plata desde 2010.

ENRIQUE L. CONDORELLI

Abogado por la U.N.L.P. Especialista y Magister en Derecho Tributario de la Universidad Austral. Columnista permanente de la Revista "Impuestos en la Provincia de Buenos

Aires", Editorial Errepar. Auxiliar por concurso, en la materia Finanzas y Derecho Financiero, Cátedra II de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la UNLP. Miembro de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Vicepresidente de la Asociación Bonaerense de Estudios Fiscales (A.B.E.F.). Expositor y autor de temas vinculados a la especialidad tributaria. Autor del libro *Las medidas cautelares tributarias en la Provincia de Buenos Aires*, Librería Editora Platense, La Plata, 2012.

BENJAMÍN DUFOURC

Abogado. Egresado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Nacional de La Plata. Auxiliar Relator del T.F.A.B.A. Cursando la Especialización en Derecho Tributario de la E.C.A.E. (Procuración del Tesoro de la Nación). Miembro del Instituto de Derecho Tributario del Colegio de Abogados de La Plata. Miembro de la Cátedra I de Finanzas y Derecho Financiero de la U.N.L.P. Jefe de Trabajos Prácticos de la materia Derecho Financiero de la U.D.E. Participante y disertante en diversos cursos, congresos, seminarios y jornadas sobre la especialidad.

EZEQUIEL MALTZ

Abogado UNLP. Especialista en Derecho Tributario por la Universidad Austral. Coordinador de la asignatura "Regímenes Tributarios Provinciales y Municipales" de la Especialización en Derecho Tributario de la Universidad Austral. Auxiliar docente de Finanzas y Derecho Financiero, Cátedra II de la UNLP. Abogado de la Sala III del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires y profesional independiente. Miembro de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Participante y disertante en diversos cursos de la especialidad tributaria.

Sebastián Alberto Méndez

Abogado, egresado de la Facultad de Derecho de la Universidad Católica de La Plata. Ha cursado la Maestría en Derechos Humanos y la Especialización en Derecho Administrativo en la Universidad Nacional de La Plata. En el ámbito académico, es Profesor Adjunto de la Cátedra I de Derecho Administrativo II de la Facultad de Derecho de la Universidad Católica de La Plata, habiéndose desempeñado en esta última como coordinador del 1° y 2° Taller de Derecho Natural en los años 2004 y 2007. Es miembro fundador de la Asociación Bonaerense de Derecho Administrativo (A.B.D.A.), integrando actualmente su Comité Ejecutivo en calidad de Vocal. Ha realizado diversas publicaciones relacionadas con la temática del Derecho Administrativo y los Derechos Humanos, en diversas revistas jurídicas de la especialidad. En el ámbito profesional desempeñó diversos cargos en la Justicia Contencioso Administrativa Bonaerense. Actualmente es Secretario del Juzgado en lo Contencioso Administrativo N° 3 de La Plata.

Martín Renato Espinoza Molla

Nació en la ciudad de La Plata. Se graduó en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Nacional de La Plata, obteniendo títulos de Procurador (1998), Abogado (1999) y Escribano (2004). Es Especialista en Derecho Civil egresado de la misma Facultad (2005). Realizó estudios de posgrado en Derecho Público en España, Universidad San Pablo-CEU de Madrid (2003 y 2004). Ha asistido a seminarios organizados por el Departamento de Derecho Administrativo de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, bajo la Dirección del Prof. Eduardo García de Enterría y la coordinación del Prof. Lorenzo Martín-Retortillo Baquer (2005 y 2007). Desde 2004 es docente universitario en la materia Derecho Administrativo I, Cátedra I, de la Facultad

de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Nacional de La Plata. Es autor de artículos publicados en revistas jurídicas de la especialidad y en obras colectivas. Ha sido coordinador académico, moderador, ponente, panelista y expositor en Congresos y Jornadas dedicadas al Derecho Público. Es Miembro de la Asociación Bonaerense de Derecho Administrativo desde su fundación (2005). Es Secretario del Instituto de Derecho Administrativo del Colegio de Abogados del Departamento Judicial de La Plata (2012-2014). En el ámbito profesional ha constituido su propio estudio jurídico con campo de actuación en áreas del Derecho Civil y del Derecho Administrativo (desde 2004). Ha sido Director de Coordinación Legal y Técnica de la Auditoría General de la Dirección General de Cultura y Educación (2010-2011). Actualmente, es Asesor Jurídico de la Subsecretaría Legal y Técnica de la Municipalidad de La Plata (desde 2011).

INDICE

Presentación de la segunda edición.....19

1. Ámbito de aplicación del Código Fiscal. El régimen normativo supletorio.
Carlos A. Botassi 21

2. La administración frente a las normas tributarias inconstitucionales.
Sebastián A. Méndez 51

3. Las medidas cautelares adoptadas en sede administrativa.
Martín R. Espinoza Molla 95

4. La consulta tributaria en el ordenamiento fiscal bonaerense.
Leonardo Andrés Behm
y Benjamín Dufourc 185

5. El domicilio fiscal en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires.
Emilio Candina 241

6. El procedimiento de determinación de las obligaciones fiscales.
Gustavo A. Mammoni 289

7. Régimen de infracciones a las obligaciones y deberes fiscales.
Enrique L. Condorelli 401

8. La clausura tributaria.
Miguel H. E. Oroz 459

9. El decomiso de bienes en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires.
Ezequiel Maltz. 493

10. El procedimiento recursivo. El denominado contencioso tributario.
Carlos E. T. Bueno
y Ángel C. Carballal 535

11. La repetición de tributos.
Mariano F. Anna 597

12. Prescripción en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires.
Hernán A. Colli 655

13. Régimen de las citaciones, notificaciones e intimaciones de pago.
Martín A. Botassi 749

PRESENTACIÓN DE LA SEGUNDA EDICIÓN

La primera edición de *Procedimiento Tributario Bonaerense* apareció en el transcurso del año 2010 y hoy se encuentra agotada, alcanzando de esta manera un éxito inesperado para sus autores. Conscientes de que ya se habían producido cambios normativos en la materia y que otros no tardarían en llegar, coincidimos con Librería Editora Platense en no imprimir una re-edición inalterada y, en cambio, convocar a los autores para que actualicen sus aportes iniciales.

El intenso dinamismo que caracteriza a la legislación tributaria se había traducido en una serie de disposiciones que en alguna medida influyeron sobre el procedimiento tributario. Además de la sanción de las leyes impositivas para los años 2012 y 2013 (números 14.333 y 14.394, respectivamente), adquieren relevancia las leyes 14.200 del impuesto a la transmisión gratuita de bienes; 14.301 creando algunas exenciones relativas al impuesto a los ingresos brutos y 14.357 introduciendo modificaciones a la ley impositiva del año 2012. De igual modo, la ley 14.553 -impositiva para el ejercicio fiscal 2014-, que reiterando algunos vicios o defectos del pasado, provocó variantes en el régimen referente a la determinación de las obligaciones fiscales; de las infracciones a las obligaciones y deberes fiscales; la clausura y el decomiso; la acreditación de la personería y finalmente sobre la prescripción.

Todas estas novedades legislativas fueron analizadas por los autores de la primera edición y, en algunos casos, merecieron las actualizaciones de sus respectivos trabajos.

Junto al nuevo plexo normativo que impulsó el necesario *aggiornamento* de la obra, surgió la posibilidad de sumar importantes temas que no habían sido incluidos por razones de tiempo y espacio en la primera edición, y que hoy aparecen tratados por nuevos autores que se sumaron al elenco inicial. En tal sentido, Leonardo Andrés BEHM y Benjamín DUFOURC analizaron "La consulta tributaria"; Emilio CANDINA desarro-

lló "El domicilio fiscal" [1] y Ezequiel MALTZ, abordó "El decomiso de bienes".

De esta manera, conservando el método de distribución original del contenido del libro, el mismo fue corregido, actualizado y ampliado. Quedó así conformada la segunda edición que, contando en esta oportunidad con el auspicio institucional y académico [2] de la Asociación Bonaerense de Estudios Fiscales (A.B.E.F.) y la Asociación Bonaerense de Derecho Administrativo (A.B.D.A.) [3] -entidades de gran prestigio y predicamento en la materia-, esperamos repita la excelente acogida que mereció la primera.

Carlos A. BOTASSI
Miguel H. E. OROZ
Gustavo A. MAMMONI

1 Agregándose, cuando la obra ya estaba en los talleres de impresión, una referencia a la nueva normativa sobre el domicilio fiscal electrónico, que para un universo importante de sujetos, a partir del 15/03/2014 adquirió carácter obligatorio.

2 El puntapié inicial fue dado con la aparición de la Colección Derecho Financiero y Tributario, *Enfoques de la realidad tributaria,* Editora Platense, cuya Dirección está a cargo de MIGUEL H. E. OROZ, y ya cuenta con tres números editados (marzo y noviembre de 2012; diciembre de 2013). En el último de ellos, se efectúa el comentario y anotación del articulado de la ley 13.406 –Ejecución tributaria provincial y municipal-, reflejando los distintos criterios surgidos en su aplicación jurisprudencial y la opinión de calificada doctrina especializada en la materia.

3 Que a través de Jornadas, Congresos y la Revista DERECHO ADMINISTRATIVO (MIGUEL H. E. OROZ -DIRECTOR-), editada por la citada entidad, se ha encargado de incluir en su agenda y difundir constantemente las problemáticas del derecho tributario provincial y municipal.

ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL CÓDIGO FISCAL. EL RÉGIMEN NORMATIVO SUPLETORIO [1]

Carlos A. BOTASSI

SUMARIO: I. Introducción.- II. Organismos relacionados con la aplicación del Código Fiscal (CF, art. 1). El caso especial de las municipalidades.- III. Normas de aplicación supletoria (CF, art. 4).- IV. Ley de Procedimiento administrativo. 1. Interesados, representantes y terceros. 2. Vista del expediente. 3. Constitución y denuncia de domicilios. 4. Plazos. 5. Notificaciones. 6. Prueba. 7. Dictamen legal. 8. Recursos. 9. Actos administrativos tributarios.- V. Códigos procesales Administrativo y Civil y Comercial.- VI. Código Procesal Penal.- VII. Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de Apelación y su reglamentación.- VIII. Las lagunas del Código Fiscal. 1. La analogía. 2. Disposiciones que rigen la tributación. 3. Principios generales del Derecho

I. Introducción

a) El Libro Primero "Parte General" del Código Fiscal (Títulos I y II), contiene dos artículos referidos a su ámbito de

1 Abreviaturas:

A y S. Acuerdos y Sentencias de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires.

ARBA. Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

CF. Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, ley 10.397 y sus modificatorias.

CPA. Código Procesal Administrativo de la Provincia de Buenos Aires.

CPCC. Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires.

CPP. Código Procesal Penal de la Provincia de Buenos Aires.

LPABA. Ley de procedimiento administrativo de la Provincia de Buenos Aires, dec. ley 7647/70 y sus modificatorias.

LTFA. Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de Apelación, dec. ley 7603/70 y sus modificatorias.

TFA. Tribunal Fiscal de Apelación.

aplicación y al régimen normativo supletorio que para mayor claridad en la exposición, conviene transcribir:

Art. 1: "Este Código regirá respecto de la determinación, fiscalización, percepción de todos los tributos y la aplicación de sanciones que se impongan en la Provincia de Buenos Aires, por los organismos de la administración central y organismos descentralizados de acuerdo con las leyes y normas complementarias".

Art. 4: "Serán de aplicación supletoria para los casos no previstos en este Código las disposiciones de la Ley de Procedimiento Administrativo, los Códigos de Procedimientos de la Provincia en lo Contencioso Administrativo, en lo Civil y Comercial, en lo Penal y la Ley del Tribunal Fiscal de Apelación".

El CF posee normas rituales de alta trascendencia. Pueden destacarse en este sentido los artículos 3 (cómputo de los plazos), 68 a 80 (instrucción de sumario), 112 a 114 (procedimiento de determinación de oficio) y 115 a 130, 142 (recursos). En algunos casos la solución aportada coincide con la establecida en la normativa general de procedimiento administrativo (dec. ley 7647/70) y en otros se registran diferencias. También existen disposiciones que tienen su propia impronta -como es el caso del sistema recursivo- y numerosos aspectos del trámite que por carecer de regulación específica remiten, a través de los artículos recién transcriptos, a las reglas de la LPABA, de los códigos del proceso judicial y de la LTFA.

El estudio comparativo entre el régimen procedimental general y el especial diseñado por el CF permite descubrir algunas circunstancias paradojales. Así por ejemplo en este cuerpo normativo, debido a las sucesivas y urgentes reformas tendientes a incrementar la recaudación, coexisten disposiciones claramente inconstitucionales por su avance sobre el derecho de defensa como aquellas que asignan potestades judiciales a los funcionarios administrativos, y otras que por el contrario potencian aquella garantía, como el efecto suspensivo automático de los recursos y la obligación de consignar en el ins-

trumento de notificación la existencia del derecho a interponerlos [2].

b) De todas maneras es nuestra opinión que frente a la proliferación de normas de todo rango que han provocado el avance desmedido del Fisco sobre el recto ejercicio del derecho de defensa y por añadidura sobre el derecho de propiedad, una labor hermenéutica cuidadosa de la vigencia del Estado de Derecho debe encaminarse a restituir el equilibrio perdido. Algunos claros excesos diseñados por el Poder Ejecutivo, como las liquidaciones *express*, el embargo administrativo [3] y el débito automático de anticipos impositivos en cuentas corrientes y cajas de ahorro (sistema Arbanet) [4], fueron disciplinadamente votados por los legisladores y convalidados por algunos jueces, todos merecedores destinatarios de la acertada y severa crítica de BIELSA [5].

2 Entre enero de 2003 y diciembre de 2013 el texto ordenado del CF, ley 10.397, fue modificado por las leyes 13.003, 13.045, 13.085, 13.145, 13.155, 13.242, 13.244, 13.297, 13.360, 13.404, 13.405, 13.450, 13.489, 13.529, 13.573, 13.613, 13.697, 13.713, 13.731, 13.848, 13.850, 13.900, 13.930, 13.940, 14.026, 14.044, 14.066, 14.084, 14.174, 14.200, 14.301, 14.333, 14.357, 14.394 y 14.553.

3 Una reseña de la doctrina y la jurisprudencia que ha reaccionado contra esta inconstitucional práctica en el ámbito nacional puede verse en SFERCO, José M., "Inconstitucionalidad de los embargos administrativos en materia fiscal (en resumen de la audiencia pública en sede de la Corte Suprema", Rev. Impuestos, La Ley, nº 17 [sept. 2008], p. 1449).

4 Al menos limitado al territorio de la Provincia de Buenos Aires, tal como fue puesto de manifiesto por la CSJN al sentenciar la causa A.2107. XLII, "Asociación de Bancos de la República Argentina".

5 "En casi todas las épocas y en todos los pueblos ha habido juristas conformistas, dados a sostener las opiniones y hasta las ocurrencias de la autoridad, cuanto más alta más acatada" (BIELSA, Rafael, *El abogado y el jurista*, colección Monografías Jurídicas, Abeledo-Perrot, 1961, citado en SFERCO, José M., "Inconstitucionalidad de los embargos administrativos...", cit.

En un escenario contaminado por la necesidad recaudatoria que en no pocas ocasiones muta en voracidad fiscal, luce como una luz en el tormentoso horizonte el enfoque del procedimiento administrativo tributario como un primer momento de defensa de los derechos del contribuyente. Y lo hace con apoyo en el contundente texto del primer párrafo del artículo 15 de la Constitución Provincial reformada en 1994: "La Provincia asegura la tutela judicial continua y efectiva, el acceso irrestricto a la justicia, la gratuidad de los trámites y la asistencia letrada a quienes carezcan de recursos suficientes y la inviolabilidad de la defensa de la persona y de los derechos en todo procedimiento administrativo y judicial". Conviene resaltarlo; la inviolabilidad de la defensa y de los derechos rige "en todo procedimiento administrativo", también en el procedimiento tributario.

Como era de esperar, quienes se muestran preocupados por el avance incontenible del abuso de poder y el desprecio por los derechos individuales, asumen el riesgo cierto de ser acusados -como mínimo- de defensores de evasores antisociales, o -como máximo- de cómplices de delincuentes impositivos. Se trata, claro está, de pagar el costo que insume toda lucha por la vigencia del Derecho y enfrentarse al falso dilema, maniqueo por fuerza, de aceptar la autoridad omnímoda del Fisco impulsado a recaudar mucho y rápido (objetivo útil sin duda alguna) o propiciar el ejercicio amplio de la defensa, manto de constitucionalidad bajo el cual lamentablemente puede cobijarse el moroso crónico (efecto negativo pero inevitable para preservar la vigencia de la legalidad). Esta última consecuencia no deseada no puede ser argumento para que el Estado -generador de la ley y administrador de la Justicia- viole el sistema republicano y actúe dictatorialmente. Sería como privar al enfermo de tomar medicamentos para evitar sus efectos secundarios. O, en términos más drásticos, engullirse al caníbal. La evasión debe ser combatida con todo el rigor de la ley, pero la ley debe ser constitucional y la Constitución impone a legisladores, administradores y jueces evitar que la libertad, la vida y los bienes de los individuos queden a merced del capricho

personal de quienes transitoriamente ocupan los despachos oficiales, en muchos casos para enriquecerse personalmente [6].

c) En definitiva tanto el Estado Nacional como el provincial, junto a sus muchos deberes que insumen gastos, tienen un objetivo no menos principal ni menos trascendente que prestar los servicios públicos: "afianzar la justicia", como rezan los respectivos Preámbulos de sus Constituciones. Por otra parte el estado de necesidad fiscal no reconoce como única solución ensanchar la puerta del ingreso tributario sino que admite en igual forma el achique del portón de salida, limitando gastos suntuarios y evitando las pésimas políticas económicas que cíclicamente llevan a mal vender para luego mal comprar las empresas estatales [7]. Y ni qué hablar del deseable cierre de las ventanas de la corrupción por las que fugan sumas fabulosas que deberían destinarse a salud, educación, seguridad y otras

6 En el año 1997, como consecuencia del escándalo desatado por la existencia de cuentas con importantes depósitos por parte de familiares del Presidente de Méjico, el Citibank elaboró una nómina de "cuentas políticas" abiertas por latinoamericanos en los EE.UU. Muchas de ellas pertenecían a funcionarios y ex-funcionarios que habían tenido participación en el proceso privatizador o a personas jurídicas por ellos integradas (ver OPPENHEIMER, Andrés, *Ojos vendados. Estados Unidos y el negocio de la corrupción en América Latina*, Sudamericana, Buenos Aires, 2001, p. 273).

7 En la década 1990-2000 se vendió o concesionó el agua, las rutas, los teléfonos, la electricidad, el petróleo, la petroquímica, la aviación, la navegación comercial, la siderurgia, el gas y los ferrocarriles. A partir de 2002 se inició un proceso inverso, re-estatizándose la provisión de agua, algunos ferrocarriles y la aerolínea de bandera. En este último caso, cuando Aerolíneas Argentinas fue vendida, la Nación tomó a su cargo un pasivo de U$S 1.000 millones. Al expropiarla en 2008 deberá afrontar deudas con terceros por una suma semejante, más allá del costo eventual que insuma el juicio que promoverán en tribunales internacionales los expropiados. A pesar de la enajenación de tan fenomenal patrimonio, al entrar en el tercer milenio, la deuda externa argentina continuaba superando los 250.000 millones de dólares, abonándose sumas altísimas en concepto de intereses. El pago de estos intereses, más allá del examen de legitimidad que algún día deberá encararse, es una de las razones que intensifican la presión tributaria y obligan a acentuar la gestión recaudadora.

labores esenciales que ayuden a consagrar el "mejor gobierno" posible [8].

Ni los actos ilícitos, ni las malas políticas económicas que, declaración de emergencia eterna mediante, hicieron que el Estado llegara al extremo de apropiarse temporalmente de los ahorros de los argentinos reintegrando importes devaluados, tienen consecuencias para quienes los deciden e implementan. La brecha de salida de dinero del común nunca se estrecha. La única solución política intentada para lograr el ansiado e inasible equilibrio fiscal es aumentar la presión tributaria y, por añadidura, dotar a los recaudadores de superpoderes para hacerla efectiva urgentemente y sin molestos obstáculos constitucionales.

II. Organismos relacionados con la aplicación del Código Fiscal (CF, art. 1). El caso especial de las municipalidades

a) Como hemos visto el artículo 1° del CF regula la actividad recaudatoria de los organismos de la Administración centralizada y descentralizada de la Provincia de Buenos Aires.

El artículo 8 del CF señala que su autoridad de aplicación, en carácter de órgano máximo del sistema, es la Agencia de

8 El Preámbulo de la Constitución provincial considera objetivo esencial "constituir el mejor gobierno de todos". El pago de sobornos por parte de contratistas del Estado se compensa con sobreprecios y en ocasiones los cómplices privados cobran sumas no debidas. En todos los casos el tesoro estatal drena indebidamente menguando lo destinado a la construcción de obras públicas, a la prestación de servicios públicos y al fomento general de la economía generando empleo, es decir con perjuicio social. La enunciación exhaustiva de los casos relevantes insumiría varios tomos. Considerando solamente las dos últimas décadas del siglo XX y la primera del siglo XXI, algunos *affaires* conocidos son los siguientes: IBM-Banco Nación; venta ilegal de armas; mafia del oro; enriquecimiento ilícito de las Sra. Alsogaray; sobornos en el Senado Nacional; intento de pagos supuestamente indebidos a los grupos Greco y Accolade Pool; Skanska; Siemens; gastos en publicidad oficial; prórroga anticipada de concesiones de todo tipo; y un largo etcétera.

Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA) [9], a la cual se suma cualquier otro organismo existente o que se cree en el futuro, centralizado o descentralizado que posea la facultad -asignada "por ley"- de recaudar gravámenes y aplicar sanciones en sus respectivas áreas.

Entendemos que la palabra "ley" del artículo 8 está empleada en sentido estricto, aludiendo a la ley formal del Congreso y no incluye a las mal llamadas "leyes materiales", es decir decretos, resoluciones y ordenanzas, que no son otra cosa que actos administrativos de alcance general. La norma en cuestión regula materia impositiva y la posibilidad de aplicar sanciones a los contribuyentes, asuntos de extrema gravedad que no pueden asignarse ni distribuirse entre reparticiones administrativas mediante decisiones de la propia autoridad de aplicación. En este sentido los actos de delegación de competencias deben observarse con criterio restrictivo.

b) Una mención especial merece al caso de las municipalidades, en las cuales las autoridades provinciales pueden delegar facultades de control del cumplimiento de los deberes formales de los contribuyentes y terceros responsables, al igual que la posibilidad de requerir todo tipo de información vinculada con hechos imponibles.

El art. 10 del CF asigna al Poder Ejecutivo, por intermedio del Ministerio de Economía, la facultad de acordar con las municipalidades bonaerenses el alcance y modalidad de la delegación de responsabilidades y funciones. Por su parte, el artículo 4 de la ley 13.766 dispuso que la facultad de delegación le corresponda en forma "concurrente" a ARBA.

9 La ley 13.766 (B.O. 17-12-2007), creó dicha Agencia como entidad autárquica de Derecho Público y fusionó dentro de su esfera de competencia a las siguientes reparticiones pertenecientes al Ministerio de Economía: Subsecretaría de Ingresos Públicos, Dirección Provincial de Rentas, Dirección Provincial de Catastro Territorial, Dirección Provincial de Defensa del Contribuyente, Dirección de Servicios Informáticos, Dirección de Auditoría y Dirección de Investigación Forense.

Cabe aclarar que, cuando el trámite tributario se desarrolle ante una municipalidad, en forma supletoria del CF, de manera prioritaria superando a los códigos del proceso judicial y a la LTFA, rige la Ordenanza General de Procedimiento Administrativo 267/80 o la ordenanza local que la haya sustituido una vez retornada la normalidad institucional en el año 1983.

III. Normas de aplicación supletoria (CF, art. 4)

a) El artículo 4 alude sucesivamente a la LPABA, a los códigos procesales y a la LTFA. El orden de enunciación no es aleatorio ya que si la cuestión a resolver se presenta en el terreno de lo estrictamente ritual o procedimental, la laguna normativa debe cubrirse prioritariamente con el decreto ley 7647/70.

Como es obvio las disposiciones del CF están orientadas a facilitar, en un marco de juridicidad, la tarea recaudatoria. En no pocas ocasiones esa finalidad orienta el sentido otorgado por el Fisco a principios considerados clásicos dentro del procedimiento administrativo general. Así por ejemplo en materia de informalismo y preeminencia de la verdad material (con excepción del nacimiento mismo de la obligación fiscal donde impera estrictamente el principio de legalidad), el art. 7 dispone que "para determinar la verdadera naturaleza de los hechos imponibles, se atenderá a los hechos, actos o situaciones efectivamente realizados, con prescindencia de las formas o de los actos jurídicos de Derecho Privado en que se exterioricen (...) Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la Ley Tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas".

Si bien la parte final del transcripto artículo 7 tiene por evidente objetivo evitar una merma en la recaudación, ello no significa que por aplicación supletoria de las reglas de la LPABA la verdad material no se imponga a la prueba aparente en casos en que, debido a ello, prospere la postura del contribuyente. De igual manera el informalismo servirá para

dispensar al interesado las formas no esenciales del trámite cuando de su exigencia estricta se derivara el decaimiento de derechos o el agravamiento de su situación fiscal.

b) En sintonía con el artículo 7 del CF, el art. 15 de la LTFA establece el impulso de oficio del trámite y asigna al órgano interviniente "amplias facultades para establecer la verdad de los hechos controvertidos y resolver el caso sin perjuicio de lo alegado por las partes".

IV. Ley de procedimiento administrativo

a) El procedimiento tributario constituye una serie ordenada de trámites tendientes a determinar la existencia y cuantía de los tributos, la identidad del obligado a su pago y los medios de hacerlo efectivo. Se trata, claramente, de una especie dentro del genero "procedimiento administrativo" o si se prefiere de un tipo de procedimiento especial. En este sentido resulta comprendido en los términos del artículo 1° del dec. ley 7647/70 en tanto expresa que dicha normativa "será de aplicación supletoria en las tramitaciones administrativas con regímenes especiales" [10].

De esta forma, conforme lo establecido en los artículos 4 del CF y 1° de la LPABA, toda cuestión procedimental tributaria que no encuentre expresa solución en el código de la materia deberá ser atendida con base en esta última, para recién en caso de silencio de ésta acudir a los Códigos Procesales diseñados para un sistema diverso, caracterizado por la presencia de una autoridad imparcial perteneciente al Poder Judicial.

b) Además del fundamento anclado en la naturaleza misma del trámite, existe una razón vinculada con el mayor y mejor

10 La SCBA tiene resuelto que "el procedimiento administrativo en materia tributaria es único y comprensivo de la instancia de apelación (ante el Tribunal Fiscal). Prueba de ello es la estricta sujeción a las normas generales de la Administración (dec. ley 7647/70)" (Causa B-53.739, "Agroganadera del Sur S.A. c/Provincia de Buenos Aires. Demanda contencioso administrativa". 11-7-1995. A y S 1995-III-69).

ejercicio del derecho de defensa en sede administrativa que hace inconveniente aplicar sin cortapisas las imposiciones rituales pensadas para un escenario donde el juez conduce el debate y decide sin interés de parte. Frente a un Estado siempre obligado a recaudar contra viento y marea para paliar el déficit crónico que lo afecta, el procedimiento tributario a la par de favorecer la recaudación debe nutrirse de criterios garantistas que preserven al contribuyente de los abusos que origina la cada vez más intensa voracidad fiscal, conforme la manda del artículo 15 de la Constitución provincial.

c) A continuación pasaremos rápida revista a algunas disposiciones trascendentes de la LPABA que resultan aplicables por supletoriedad al trámite tributario.

1. Interesados, representantes y terceros

Dentro del capítulo V de la LPABA (arts. 10 a 23) se destacan por su trascendencia desde el mirador del ejercicio del derecho de defensa, la amplitud en la posibilidad de vista del expediente (art. 11) y la acreditación de la personería por medios sencillos, de una vez y para siempre, por parte de quienes actúen en representación de terceros (arts. 13, 14 y 15) [11].

Por aplicación de las referidas reglas sobre personería procedimental, el Superior Tribunal Provincial dispuso que la representación originariamente acreditada ante la Dirección

11 Sin perjuicio de que mediante la ley 14.553 -BO del 24/12/2013-, se facultó a la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires "para implementar un mecanismo que permita a los contribuyentes, responsables y demás sujetos interesados otorgar, a través del sito oficial de internet de dicho organismo, poderes a favor de terceros, con el objeto de que estos últimos realicen, en su representación, distintos trámites, actos y gestiones, en los casos, forma, modo y condiciones que dicha Autoridad de Aplicación establezca mediante la reglamentación" (art. 115). Aunque, agregamos por nuestra parte, existe una limitación en razón del monto en materia de *repetición*, para el supuesto en que las facultades para percibir se refieran a sumas superiores a los $ 5.000, donde se exige poder otorgado ante Escribano (conf. art. 133 cuarto párrafo del CF; art. 110 de la ley 14.553).

de Rentas no requería ratificación ante el Tribunal Fiscal de Apelación, debido a que "las normas de procedimiento administrativo aplicables en la especie (art. 13 del dec. ley 7647/70 por remisión del art. 4 del Código Fiscal) contemplan el cumplimiento de dicho requisito con el primer escrito" [12].

2. Vista del expediente

El artículo 11 de la LPABA indica que "la parte interesada, su apoderado o letrado patrocinante, tendrán acceso al expediente durante todo su trámite, pudiendo a su cargo, copiar o fotocopiar todas sus partes. El pedido de vista podrá hacerse verbalmente y se concederá sin necesidad de resolución expresa al efecto, en la oficina en que se encuentre el expediente, aunque no sea la mesa de entradas o la receptoría". Ello no será pertinente cuando las actuaciones tengan carácter reservado o se encuentren en estado de resolver, debido a que en esta última circunstancia no resulta procedente peticionar según su art. 57 con lo cual la toma de conocimiento de lo obrado con anticipación a la resolución final carecería de sentido [13].

En idéntica sintonía el artículo 18 de la LTFA establece que "las partes, sus representantes y los letrados intervinientes o autorizados por aquéllas, podrán tomar conocimiento de las actuaciones en cualquier estado de su tramitación, salvo cuando estuvieren a resolución definitiva".

3. Constitución y denuncia de domicilios

La materia aparece reglada en el capítulo VI (arts. 24 a 28) de la LPABA y sus disposiciones resultan plenamente aplica-

12 SCBA causa B-53.739, "Agroganadera del Sur" cit., A y S 1995-III-68.

13 Remitimos a lo dicho en BOTASSI, Carlos A. y OROZ, Miguel H. E., *Procedimiento administrativo de la Provincia de Buenos Aires*, 2ª edición, Librería Editora Platense, La Plata, 2011, p. 132 y ss.

bles al procedimiento tributario, aunque corresponde considerar la situación peculiar que acontece en el confronte entre domicilio fiscal y domicilio constituido.

Al registrarse como contribuyentes respecto de determinados impuestos, conforme lo ordena el art. 32 del CF, los particulares deben denunciar su domicilio real o legal, que se considera "domicilio fiscal" y opera como domicilio constituido, haciendo que en el mismo se tengan por válidas las notificaciones que efectúe la autoridad de aplicación. Sin embargo, cuando se interpone un recurso de apelación debe constituirse un domicilio a los fines procedimentales (art. 120 del CF) que viene a sustituir al domicilio fiscal. En este supuesto el domicilio fiscal (que, como dijimos, no es otro que el domicilio real del contribuyente) cesa de funcionar como legitimante de cualquier notificación allí recibida aunque el destinatario no resida efectivamente en el lugar. De manera que si el recurrente constituye domicilio cualquier incidencia posterior (intimaciones a acreditar personería o a fundar más extensamente la impugnación, resolución respecto del recurso, etc.) no le debe ser notificada, bajo pena de nulidad [14], en el domicilio fiscal sino en aquél.

Consideramos que la consecuencia descripta en materia de recurso de apelación debe hacerse extensiva a todo domicilio fijado especialmente en cualquier tipo de trámite y que haga caer la presunción de habitación permanente en el domicilio real devenido en domicilio fiscal. Es evidente que si el interesado fija otro sitio específico para recibir notificaciones (que puede ser, por caso, la oficina de su apoderado o letrado patrocinante), no es posible mantener la ficción de considerar domicilio especial o fiscal a su domicilio real.

Finalmente cabe resaltar que los artículos 26 y 27 de la LPABA establecen reglas muy trascendentes de plena aplicación a nuestra materia: "Si el domicilio no se constituyera conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, o si el que

14 La nulidad absoluta e insanable de la notificación irregular es la consecuencia establecida en el art. 67 de la LPABA.

se constituyera no existiera o desapareciera el local o edificio elegido o la numeración del mismo, se intimará al interesado en su domicilio real para que constituya nuevo domicilio, bajo apercibimiento de continuar el trámite sin su intervención o disponer su archivo según corresponda". "El domicilio constituido producirá todos sus efectos, sin necesidad de resolución y se reputará subsistente mientras no se designe otro".

4. Plazos

Salvo disposición contraria de la norma directamente aplicable al asunto, el art. 3 del CF prescribe que para determinar el transcurso de los plazos del procedimiento tributario se computan exclusivamente los días hábiles administrativos.

Dicha regla general reconoce excepciones. Existen casos en los cuales los plazos corren durante los días inhábiles. Así por ejemplo los supuestos contemplados en los artículos 59 y 65 que regulan las consecuencias de la mora del contribuyente y del atraso en inscribirse en los respectivos registros.

Por aplicación supletoria de la LPABA, que trata la cuestión en su capítulo XI (arts. 68 a 80), todos los plazos comienzan a correr desde el día siguiente a la notificación formal del acto de procedimiento y su vencimiento no provoca la pérdida del derecho dejado de usar excepto en materia de recursos. Asimismo, en caso de impugnaciones de actos administrativos interpuestos por correo con copia certificada o mediante carta documento, la fecha de ingreso a considerar como de efectivo ingreso en la repartición fiscal es la de presentación en la oficina postal.

Resulta trascendente señalar que juega a favor del contribuyente el plazo de gracia de las cuatro primeras horas del día siguiente al vencimiento, previsto en el art. 69 de la LPABA conforme la reforma introducida por la ley 13.708 (B.O. 07-08-2007) [15].

15 El plazo de gracia no siempre fue admitido en el procedimiento administrativo, habiéndose introducido, aunque limitado a las dos primeras

El beneficio del lapso adicional de gracia no sólo puede invocarse en materia de interposición de recursos, sino también en todos aquellos supuestos donde la falta de realización de una conducta determinada antes de un día concreto pueda ocasionar perjuicios o agravios al interesado. Así, por ejemplo, deberá tenerse en cuenta cuando se determinen los días de mora a los efectos de aplicar los recargos previstos en el art. 59 CF.

5. Notificaciones

Sin perjuicio de la regulación en materia de notificaciones incluidas en el art. 162 del CF (Libro I, Título XV, Disposiciones Transitorias y Varias), en caso de ausencia de una solución al respecto, corresponde aplicar supletoriamente los artículos 62 a 67 de la LPABA. Cabe destacar sin embargo que existen en el CF disposiciones que atañen a algunos supuestos puntuales. Así por ejemplo, el art. 70 (en coincidencia con el art. 62 de la LPABA) establece que las notificaciones de actos administrativos que impongan sanciones o declaren la inexistencia de infracción, deben contener el texto íntegro de la disposición.

La parte final del primer párrafo de dicha norma establece que el instrumento de notificación debe comunicar al interesado "el derecho de interponer recursos". Se trata de una medida plausible, obviamente orientada a facilitar el ejercicio del derecho de defensa, que posee antecedentes en el régimen procedimental nacional (art. 40 del dec. 1759/72), lamentablemente

horas del día siguiente al vencimiento, mediante la ley 13.262 (B.O. 10-12-2004), luego ampliado a las cuatro primeras horas del día siguiente al vencimiento por la ley 13.708 (B.O. del 07-08-2007). La detallada evolución del instituto puede verse en Oroz, Miguel H. E., "El plazo de gracia en el procedimiento administrativo bonaerense y su consagración legislativa", La Ley 2005-1214 y "El plazo de gracia en el procedimiento administrativo y su extensión temporal", Rev. LexisNexis Buenos Aires n° 10 (octubre 2007) p. 1193.

ausente en el dec. ley 7647/70. Entendemos que más allá de lo escueto del texto legal debe hacerse saber al destinatario de la notificación qué tipo de recursos puede deducir, el plazo con que cuenta para hacerlo y, en su caso, si el acto notificado agota la vía administrativa [16].

6. Prueba

En materia de determinación del monto del impuesto debido, sea sobre base cierta o sobre base presunta, el obligado tiene la oportunidad de probar los numerosísimos aspectos fácticos que rodean la cuestión. Desde la eventualidad de tratarse de un sujeto no obligado hasta la existencia y extensión del hecho imponible [17]. Idéntico derecho-compromiso se presenta en el sumario investigativo tendiente a comprobar una infracción fiscal [18].

Los artículos 118, 124 y 126 del CF regulan el ofrecimiento, admisibilidad y plazo de producción de prueba al interponerse los recursos de reconsideración y de apelación ante el Tribunal Fiscal. Allí se dispone que con el recurso deberá acompañarse la prueba documental y ofrecerse todas las demás de las que intente valerse el recurrente. Nada se dice sobre los medios de prueba aceptados ni sobre la manera concreta de llevar a la práctica la obtención de informes o declaraciones testimoniales. Tampoco se especifica si procede la presentación de alegatos.

Con relación a los medios de prueba admisibles resulta de aplicación lo prevenido en la primera parte del art. 55 de la LPABA: "Los hechos relevantes para la decisión de un procedimiento podrán acreditarse por cualquier medio de prueba".

En cuanto respecta a la manera puntual de hacer efectiva la prueba que no sea documental, ante la ausencia de toda

16 Es la solución del citado art. 40 del dec. P.E.N. 1759/72.
17 Ver arts. 44 y 113 CF.
18 Arts. 68 y ss. CF.

disposición tanto en el CF como en el dec. ley 7647/70, cabe acudir al CPCC. Así en materia de obtención de informes y declaración de testigos, los recaudos del oficio a diligenciar y las particularidades de la audiencia, serán aquellos descritos en sus arts. 394, 396, 398, 427, 429 y 431. Si aun así surgieran cuestiones no contempladas en la normativa procesal civil y comercial, cabe acudir a las disposiciones del Reglamento de Procedimiento del Tribunal Fiscal de Apelación aprobado por Acuerdo Extraordinario n° 203 del año 2000 (arts. 14 y siguientes).

Respecto de la posibilidad de alegar, frente al silencio del CF y la autorización expresa del artículo 56 de la LPABA, entendemos que si el interesado lo solicita la autoridad de aplicación no puede negarle el derecho de presentar alegato de bien probado.

7. Dictamen legal

Por las razones recién expuestas, aunque el CF nada diga resulta imprescindible que antes de resolver la autoridad de aplicación reciba el dictamen [19] de la Asesoría General de Gobierno, por aplicación de lo prevenido en el artículo 57 de la LPABA [20].

El dictamen jurídico forma parte del procedimiento que precede al dictado del acto administrativo (art. 103, LPABA) y, por lo tanto, constituye un requisito insoslayable de su

19 Acerca del modo, la forma, el tiempo y su contenido, conforme lo establece el régimen jurídico aplicable y la jurisprudencia sentada por la SCBA, remitimos a BOTASSI, Carlos A. y OROZ, Miguel H. E., *Procedimiento administrativo de la Provincia de Buenos Aires*, ob. cit., p. 278 y ss.

20 LPABA, art. 57: "Sustanciadas las actuaciones el órgano o ente que deba dictar resolución final o en su caso el ministro correspondiente, solicitará dictamen del Asesor General de Gobierno y dará vista al Fiscal de Estado cuando corresponda de acuerdo con su ley orgánica, luego de lo cual no se admitirán nuevas presentaciones".

validez [21]. Conforme lo tiene decidido la SCBA la omisión del dictamen legal previo constituye un vicio grave "ya que compromete la garantía de defensa", al olvidar que cabe reconocer al interesado "el derecho a una decisión adoptada con el debido cuidado hacia los recaudos técnicos que aseguren una suficiente fundamentación de lo que se decide" [22].

Sin embargo, el TFA viene señalando que el mismo sólo está impuesto en materia recursiva -ver arts. 118 y 142 CF-, no así para otros estadios del procedimiento, tal como la etapa previa de determinación de las obligaciones tributarias [23].

21 Conf. OROZ, Miguel H. E., "El dictamen jurídico en el procedimiento tributario", *Enfoques de la realidad tributaria N° 1*, p. 127 y ss., Colección de Derecho Financiero y Tributario (OROZ. Miguel H. E., Director), Librería Editora Platense, La Plata, 2012. Por nuestra parte agregamos que resulta reprochable e inconveniente desde el punto estrictamente jurídico, la disposición contenida en el art. 76 de la ley 13.930 -BO del 30/12/08- que al incorporar un nuevo párrafo al art. 99 del CF -t.o. 2004- actual art. 110 último párrafo, dispone que en el procedimiento de otorgamiento o denegación de exenciones tributarias, *"no resultará necesario requerir dictamen previo de la Asesoría General de Gobierno"*. Un tratamiento de excepción, a quien se verá relevado de contribuir a la conformación del erario público, sin la debida intervención del órgano con idoneidad técnica para emitir su informe o parecer sobre las cuestiones legales en juego, y de quien debe verificar el control de la legalidad cuando está afectado el patrimonio estatal -Fiscal de Estado-, no sólo atenta contra la necesidad de verificar un estricto apego de la autoridad administrativa al bloque de juridicidad que limita su actuar, sino además, genera un caldo de cultivo para la comisión de diversas irregularidades.

22 SCBA, "Club Estudiantes de La Plata, c/Municipalidad de La Plata s/amparo", 4-9-2002, LL 2002-F-955, con nota de RODRÍGUEZ, Vanesa F., "El dictamen legal previo como garantía del debido proceso en sede administrativa".

23 TFA, Sala I, "Molinos Seijo Hnos. SA", del 19-10-00; Sala II, "Distribuidora Halcón SRL", del 22-02-01; "Antonio Barillari SACIFIA", del 25-04-01; "Lerylop SA", del 04-07-01. Igual opinión mantiene de la Sala III, "Pehuamar", del 06-09-01. Sin embargo, el informe del Área Técnica legal del A.R.B.A. -por más ilustrada y fundada que pueda parecer- en nuestra opinión es insuficiente para abastecer el recaudo del dictamen legal, que en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires sólo puede emitirlo la Asesoría General de Gobierno, quien posee en forma privativa y excluyente otorgada

8. Recursos

El CF regula expresamente distintos tipos de recursos administrativos en función de la naturaleza de las cuestiones resueltas en el acto impugnado:

1°.- *Reconsideración ante la autoridad de aplicación* (arts. 70, 75, 89 bis y 115 inc. a), cuestionando cualquier decisión relacionada con la existencia, cálculo del monto, accesorios y condiciones de pago por parte de contribuyentes y recaudadores de una obligación tributaria o la aplicación de multas.

2°.- *Apelación ante el Tribunal Fiscal de Apelación* (arts. 70, 75, 89 bis y 115 inc. b), en iguales circunstancias.

3°.- *Apelación ante el Juzgado de Primera Instancia en lo Criminal y Correccional en turno*, cuando se impugne la legalidad o razonabilidad de una sanción (arts. 75 y 88).

4°.- *Reconsideración y apelación* [24], *ante el Director Ejecutivo de la A.R.B.A.* (art. 142), de carácter residual destinado para aquellos supuestos que no tengan previsto un recurso especial.

En el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal es requerido patrocinio de abogado o contador (art. 120, CF) [25]. El Reglamento de Procedimiento aprobado por Acuerdo Extraordinario n° 203 del año 2000, sobre el que volveremos en la parte final del presente estudio, establece que los recursos se presentarán en la mesa de entradas de la autoridad de aplicación que dictó la resolución impugnada o remitirse por carta documento o por carta certificada con aviso de retorno y

la competencia legal a tales efectos. En tal sentido, coincidimos con OROZ, Miguel H. E., "El dictamen legal ...", cit. p. 129.

24 Técnicamente mal denominado. En rigor, se trata de un verdadero recurso jerárquico.

25 Exigencia que no ha estado exenta de críticas. Al respecto, OROZ, Miguel H. E., "La inconstitucionalidad del dos por mil", *Enfoques de la realidad tributaria N° 1*, p. 121 y ss., Colección de Derecho Financiero y Tributario (OROZ. Miguel H. E., Director), Librería Editora Platense, La Plata. 2012.

constancia fehaciente de su contenido (art. 9). En este último caso, como antes dijéramos, resulta de aplicación supletoria el artículo 70 de la LPABA: "En los escritos enviados por carta el plazo se contará a partir de la fecha de emisión que conste en el sello fechador del correo...". Solución que también comprende el resto de los recursos que se interponen ante otras autoridades administrativas.

En cuanto respecta a los recursos contra la sanción de clausura o el decomiso, ante la Justicia Criminal y Correccional, el patrocinio debe proporcionarlo exclusivamente un abogado (art. 75 y 88, CF). La ausencia de toda referencia en materia de recurso de reconsideración o la mal llamada apelación ante el Director de la A.R.B.A., queda resuelto con la remisión al régimen de la LPABA, donde en dichos supuestos el patrocinio letrado resulta optativo [26].

La fundamentación del recurso al momento de interponerse está expresamente establecida en materia de apelación ante la Justicia Criminal y Correccional (arts. 75 y 88, CF) también respecto del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal (art. 120, CF) y de los recursos de reconsideración y apelación ante el Director Ejecutivo de la A.R.B.A. (art. 142, CF), aunque nada se expresa con relación al otro recurso de reconsideración (arts. 70, 75, 89 bis y 115 inc. a). Entendemos que igualmente debe articularse fundado ya que el art. 118 del CF que regula su trámite no prevé oportunidad posterior para presentar una memoria o expresión de agravios. De todos modos, a mayor abundamiento y conforme la temática abordada en el presente comentario, la argumentación recursiva al momento de deducir el recurso viene impuesta por la aplicación supletoria del art. 89 de la LPABA.

Por otro lado, si bien no se trata técnicamente de un recurso sino de un nuevo examen de una situación consolidada,

26 Sobre patrocinio letrado en el procedimiento administrativo en general remitimos a BOTASSI, Carlos A. y OROZ, Miguel H. E., *Procedimiento administrativo de la Provincia de Buenos Aires*, ob. cit., p. 48.

también procede en el procedimiento tributario la revisión de las decisiones definitivas firmes regulada en el artículo 118 de la LPABA.

Por lo demás resultan aplicables a nuestra materia la prohibición de recurrir medidas preparatorias como informes, dictámenes y vistas, como asimismo el derecho de recurrir actos de alcance general [27] (artículos 87 y 95 de la LPABA).

9. Actos administrativos tributarios

Si bien lo atinente a los elementos y caracteres de los actos administrativos no constituye una cuestión procedimental, excepto en cuanto respecta a las formalidades de su dictado, existe uniformidad en el Derecho Comparado interno en el sentido de haber regulado la materia en las normas generales de procedimiento. El capítulo XIV (arts. 103 a 126) de la LPABA abarca un tema que resulta ajeno a lo ritual para catalogarse como de fondo o sustancial: lo atinente a los actos administrativos de alcance particular y general. La reglamentación allí contenida respecto de los requisitos esenciales o elementos de los actos administrativos, lo atinente a sus caracteres, invalidez, ejecución y revocación, resulta plenamente aplicable a las decisiones adoptadas por las autoridades tributarias [28].

Una cuestión que motivó un arduo debate doctrinario entre los administrativistas fue la relativa a la condición o no de instrumento público del documento que contiene a la decisión administrativa [29]. En materia tributaria la disputa se reprodujo respecto de la naturaleza de las actas de constatación de infracciones o irregularidades por parte del contribuyente. Consideramos que el documento que contiene la decisión administrativa no constituye instrumento público por no tratarse de ninguno de los supuestos enunciados en el artículo 979 del Código Civil.

27 Así lo contempla también el art. 142 del CF.

28 Ampliar en RODRÍGUEZ, María José, *El acto administrativo tributario*, prólogo de Oscar R. AGUILAR VALDEZ, Ábaco, 2004.

29 Hemos efectuado el relato de la cuestión en BOTASSI, Carlos A. y OROZ, Miguel H. E., *Procedimiento administrativo de la Provincia de Buenos Aires*, ob. cit., p. 547 y ss.

La cuestión reviste trascendencia ya que si se tratara de instrumentos públicos su contenido solamente podría neutralizarse mediante la redargución judicial de falsedad de los artículos 993 a 995 del Código Civil. En caso contrario, cualquier medio de prueba ensayado en sede administrativa o judicial será útil para contradecir lo afirmado oficialmente.

Con cita de precedentes de la Corte Nacional y del Tribunal Fiscal de la Nación, la Sala III de la Cámara Federal de La Plata resolvió que las actas confeccionadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) no deben ser consideradas instrumentos públicos, pudiéndose desvirtuar su contenido mediante cualquier medio de prueba [30].

V. Códigos procesales Administrativo y Civil y Comercial

a) Si, por ausencia de norma expresa en el CF y en la LPBA, fuera necesario aplicar las disposiciones del proceso judicial administrativo, civil o penal las mismas deberán interpretarse sin perder de vista que la tramitación en sede administrativa difiere del rito procesal-judicial. Consideraciones de larga data que proveen reglas concretas a la ley procedimental administrativa, como los antes recordados principios de "informalismo" y "preeminencia de la verdad material", están ausentes (o al menos no se presentan con igual intensidad) en los códigos procesales diseñados para el desarrollo de una contienda en muchos aspectos de rito solemne que deja la prueba a cargo de las partes (proceso civil y contencioso administrativo) o determina *a priori* su peso específico acotando las posibilidades decisorias del juez (proceso penal).

30 Cám. Fed. de Apel. de La Plata, Sala III, "Isadora SRL c/AFIP", 1-7-2008.

Como antes vimos el transcripto artículo 4 del CF consagra, para el caso de que la cuestión no aparezca resuelta en las disposiciones de la LPABA, la aplicación supletoria de los Códigos de Procedimientos en lo Contencioso Administrativo, en lo Civil y Comercial y en lo Penal.

Tratándose la función recaudadora del Fisco de una labor administrativa resulta razonable afirmar que, no hallándose disposición alguna en la LPABA, cabe acudir al CPA. Las situaciones que pueden presentarse son infinitas y cualquier listado que se realice pecará de arbitrario e incompleto.

b) Una norma que, por su trascendencia, merece ser destacada, es la atinente a la *ampliación del plazo para recurrir en razón de la distancia.*

El capítulo VIII del CPCC, rotulado "El tiempo de los actos procesales", contiene una Sección 2ª dedicada a "Plazos", que resulta aplicable al procedimiento tributario. Entre otras reglas interesa la ampliación del plazo debido a la distancia existente entre el domicilio del interesado y la oficina receptora de la documentación. El art. 158 del CPCC establece que "para toda diligencia que deba practicarse dentro de la República y fuera del lugar del asiento del juzgado o tribunal, quedarán ampliados los plazos fijados por este Código a razón de un día por cada 200 kilómetros o fracción que no baje de 100".

VI. Código Procesal Penal

a) De acuerdo al transcripto artículo 1° del CF, ese cuerpo normativo regula no sólo el trámite de percepción de todos los tributos provinciales sino también "la aplicación de sanciones que se impongan por los organismos de la administración central y organismos descentralizados".

En efecto, el CF organiza un sistema de naturaleza penal administrativa en su Libro I, "Parte general", Título IX, "De las infracciones a las obligaciones y deberes fiscales" (arts. 59 a 81). El atraso en el pago de gravámenes por parte de agentes de recaudación y retención se sanciona con la pena pecuniaria de recargos porcentuales. El incumplimiento de los deberes

formales (presentación de declaraciones juradas, proporcionar información, etc.) se penaliza con la aplicación de multas, al igual que el atraso en el pago de impuestos por parte del contribuyente. La sanción pecuniaria es mucho más severa si se incurre en defraudación fiscal, y en algunos supuestos en los cuales resulta evidente el dolo procede la sanción de clausura del establecimiento industrial o comercial involucrado y el decomiso de bienes.

b) La autoridad de aplicación, antes de imponer una sanción debe instruir el pertinente sumario investigativo, notificando los cargos formulados y las normas aplicables. El presunto infractor dispondrá de un plazo para realizar su descargo y ofrecer la prueba que deberá producir dentro de un período determinado. Contra la resolución que imponga la sanción existen, de manera excluyente, los recursos de reconsideración ante la autoridad de aplicación o de apelación ante el Tribunal Fiscal. Si se trata de una clausura o decomiso el recurso de apelación se sustancia ante el Juzgado de Primera Instancia en lo Criminal y Correccional en turno.

Este sistema punitivo obliga, en todo aquello que no esté expresamente resuelto en el CF ni se encuentre previsto en la LPABA a aplicar supletoriamente el CPP. Cabe hacer notar en este sentido que, cualquiera sea la postura que se adopte con relación al clásico debate doctrinario y jurisprudencial sobre la unidad o bifrontalidad del sistema punitivo, lo cierto y concreto es que el artículo 4 del CF menciona expresamente al CPP y ello, más allá de autorizar a presumir una toma de postura por parte del legislador, impone al intérprete considerar la cuestión. La SCBA, en materia administrativa sancionatoria ha sido cuidadosa del respeto al derecho de defensa considerando que se violan trámites esenciales del procedimiento provocando la nulidad de todo lo actuado, si no se comunicó al presunto infractor la falta que se le imputaba, indicando la disposición legal que se considera infringida, ni se le notifi-

có para que pudiera formular su defensa y ofrecer y producir prueba [31].

c) La totalidad de la actividad punitiva del Estado queda abastecida con los principios del Derecho Penal general o, si se prefiere, del denominado "Derecho Administrativo sancionador" [32] debido a que, "en última instancia, se trata de disciplinas de la misma sustancia, susceptibles de ciertas variantes o modulaciones que caracterizan a cada una de dichas especies, pero que reconocen un tronco común" [33]. La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha decidido que "el carácter de infracción, no de delito, no obsta a la aplicación de las disposiciones generales del Código Penal" [34], y en el fallo "Cristalux", ratificó la identidad ontológica de la materia punitiva penal y contravencional [35].

Cualquiera sea el grado de elasticidad que se pretenda asignar al recaudo de tipicidad dentro del Derecho contravencional, nunca puede llegarse al extremo de propiciar la aplicación de una pena sin describir claramente la conducta que la provoca y la norma vigente que la impone. Se arriba a la misma conclusión por el sendero del conocido principio

31 SCBA, causa B-48.695, "Zirmer, Esteban c/Mun. de Lomas de Zamora", 14-12-1984, A y S 1984-II-574.

32 La existencia de un *ius puniendo* genérico dotado de idénticas garantías a favor del ciudadano común, contraventor o agente público, ya no se discute ni en la doctrina ni en la jurisprudencia, como lo señala NIETO, Alejandro, *Derecho Administrativo sancionador*, Tecnos, Madrid, 2ª edición, 1994, especialmente pp. 81, 148, 165 y 167, donde se explica con solvencia la noción igualadora del "supraconcepto del ilícito" penal y administrativo.

33 Cám. II de Apel. La Plata, Sala Especial, Causa B-80.756, 26-9-95, Reg. de Sent. nº 53/95.

34 Causa "Goldfarb", sent. del 18-4-95.

35 CSJN, "Cristalux S.A. s/Ley 24.144", LL 2006-C-504, con nota de SALABER, Ramiro, "Régimen penal cambiario. Nuevo fallo de la Corte sobre la aplicación de la ley penal más benigna". Ver, asimismo, el comentario de GARCÍA PULLÉS, Fernando, "La distinción entre delitos y faltas. El régimen jurídico circundante: una nueva y acertada doctrina de la Corte", JA 2006-III-1206.

de legalidad del Derecho Administrativo, ya que la *"ley anterior al hecho del proceso"* constituye un recaudo constitucional (arts. 18 y 19 CN) de amplísimo significado. En este sentido las penas más severas del CF deben ser aplicadas con criterio restrictivo, exclusivamente en aquellos casos expresamente descriptos (tipificados) en la norma. Así por ejemplo no serán susceptibles de la sanción de clausura o decomiso otras conductas que las enunciadas en los artículos 72, 78 y 82 del CF.

d) A su turno el sumario administrativo, deberá respetar a rajatabla los principios que fluyen del sistema procesal penal y, específicamente, del artículo 1° del CPP [36]: debido proceso fundado en ley anterior al hecho recriminado; presunción de inocencia; *non bis in idem*; inviolabilidad del domicilio, de la correspondencia y del secreto profesional; legalidad en la obtención de las pruebas y absolución en caso de duda. Se trata, en última instancia, de disposiciones constitucionales reglamentadas a través de normas procesales [37].

La garantía de imparcialidad hace procedente la posibilidad de recusar al instructor y a otros funcionarios que puedan tener facultad decisoria en el sumario, por efecto de lo prevenido en el artículo 50 del CPP, más allá de la inexistencia del instituto en la LPABA.

36 CPP, art. 1°: "Nadie podrá ser juzgado por otros jueces que los designados de acuerdo con la Constitución de la Provincia y competentes según sus leyes reglamentarias; ni penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso y sustanciado conforme a las disposiciones de este Código; ni considerado culpable mientras una sentencia firme no lo declare tal; ni perseguido penalmente más de una vez por el mismo hecho. Es inviolable la defensa de las personas y de los derechos en el procedimiento. En caso de duda deberá estarse siempre a lo que sea más favorable al imputado. La inobservancia de una regla de garantía establecida en beneficio del imputado no se podrá hacer valer en su perjuicio".

37 GRANILLO FERNÁNDEZ, Héctor M. y HERBEL, Gustavo A., *Código de Procedimiento Penal de la Provincia de Buenos Aires, comentado y anotado*, La Ley, 2005. p. 1.

VII. Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de Apelación y su reglamentación

a) Ya hemos señalado que el impulso de oficio y la aplicación del principio de verdad material se encuentran expresamente contemplados en el art. 15 de la LTFA (dec. ley 7603/70). Asimismo dejamos noticia de la vigencia en el procedimiento tributario del derecho de vista de las actuaciones, contemplado en los artículos 11 de la LPABA y 18 de la LTFA.

Las restantes disposiciones de dicha Ley Orgánica difícilmente resulten útiles al procedimiento reglado en el CF ya que se relacionan exclusivamente con el funcionamiento del Tribunal (arts. 12 a 19), sus atribuciones (arts. 20 a 26) y la manera de celebrar audiencias y dictar sentencias (arts. 27 a 31).

b) El Reglamento de Procedimiento aprobado por Acuerdo Extraordinario nº 203 (B.O. 28-3-2000), en cambio, posee algunas normas vinculadas al trámite que merecen difundirse.

Su artículo 4 establece que "las notificaciones se efectuarán por cualquiera de los medios establecidos en el Código Fiscal y en el Decreto Ley 7647/70 de Procedimiento Administrativo de la Provincia de Buenos Aires, y se diligenciará conforme a los mismos" y el artículo 5 enumera una serie de disposiciones de trámite que necesariamente deben notificarse "personalmente, por cédula o por medio postal" fehaciente.

Resulta importante señalar que el Reglamento contempla la posibilidad de que los abogados o contadores públicos que actúen en representación de terceros acrediten su personería con testimonio o copia certificada de poder general o especial otorgado ante escribano o mediante carta poder con firma autenticada por Juez de Paz o autoridad administrativa (art. 6).

El Reglamento, una vez más, hace aplicación del principio de informalismo, al establecer en su art. 11 que "en caso de existir defectos formales en la presentación, el Vocal instructor podrá intimar al recurrente a fin de que los subsane en el plazo de diez (10) días, bajo apercibimiento a que hubiere lugar".

Cabe recordar que la normativa que comentamos contiene, en sus artículos 14 a 32, una regulación expresa de los medios de prueba y de la manera de proceder a su producción.

VIII. Las lagunas del Código Fiscal

a) El artículo 6 del CF establece: "Para los casos que no puedan ser resueltos por las disposiciones pertinentes de este Código, serán de aplicación sus disposiciones analógicas, salvo lo dispuesto en el artículo anterior [38], las normas jurídico financieras que rigen la tributación, los principios generales del derecho y subsidiariamente los del derecho privado".

b) El texto transcripto resulta claramente inspirado en el artículo 16 del Código Civil: "Si una cuestión civil no puede resolverse, ni por las palabras, ni por el espíritu de la ley, se atenderá a los principios de leyes análogas; y si aún la cuestión fuere dudosa, se resolverá por los principios generales del derecho, teniendo en consideración las circunstancias del caso".

1. La analogía

Existe aplicación analógica de una norma jurídica cuando la cuestión a resolver no encuentra directa solución en el cuerpo legal específico que rige la materia y el intérprete encuentra sustento para la decisión a adoptar en reglas que atienden situaciones semejantes. Un precepto se aplica por analogía a una circunstancia diferente a la que inspiró su sanción con el objeto de llenar los vacíos o lagunas del Derecho.

38 El artículo 5, luego de señalar que para la interpretación del Código resultan admisibles "todos los métodos", dispone que "en ningún caso se establecerán impuestos, tasas o contribuciones ni se considerará a ninguna persona como contribuyente o responsable del pago de una obligación fiscal, sino en virtud de este Código u otra ley".

La primera parte del artículo 6 excluye de la analogía la posibilidad de generar hechos imponibles o sujetos obligados conforme la veda expresa del artículo 5.

2. Disposiciones que rigen la tributación

Las "normas jurídico-financieras que rigen la tributación" son de variada gama, abarcando entre otras a las Constituciones Nacional y provincial, a la Ley de Presupuesto y a la Ley Anual Impositiva. Todas ellas pueden aportar reglas y principios que, por analogía, contribuyan a superar las lagunas que pueda presentar el Código Fiscal.

3. Principios generales del Derecho

Los "principios generales del Derecho" constituyen reglas de conducta de honda tradición y generalizada aceptación, con independencia de consideraciones relacionadas con el tiempo y el lugar de aplicación.

El párrafo final del artículo 6 prioriza la aplicación de los principios generales del Derecho *Público* y recién "subsidiariamente" los principios del Derecho Privado. La solución es acertada, más allá de la deficiente técnica legislativa con que ha sido establecida [39], debido a que la materia tributaria se ubica en el ámbito de los poderes estatales y en la necesidad de obtener recursos que permitan atender las necesidades colectivas.

Así por ejemplo un principio general del Derecho Público, de ineludible aplicación en nuestra materia es el rotulado *in dubio pro actione*, ya que no existe razón alguna para privar al particular vinculado a un trámite tributario del beneficio

39 El párrafo final del art. 6, en beneficio de su recto sentido y claridad, debió decir: "...los principios generales del Derecho Público y subsidiariamente los del Derecho Privado".

que resulta de situaciones dudosas cuando de su aplicación depende un mejor ejercicio de su derecho a la defensa.

Como es natural la regla posee las limitaciones que emanan de "las circunstancias del caso", como reza el artículo 16 del Código Civil. En este sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires consideró inaplicable por el Tribunal Fiscal de Apelación un principio general del Derecho Procesal como es la preclusión, por entender que se trata de un instituto propio del proceso judicial y ajeno al procedimiento administrativo [40].

40 SCBA causa B-53.739, "Agroganadera del Sur", cit., A y S 1995-III-62.

LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FRENTE A LAS NORMAS TRIBUTARIAS INCONSTITUCIONALES [1]

Sebastián Alberto MÉNDEZ

SUMARIO: I. La posición de la Administración frente a una norma inconstitucional. II. Análisis particular de las distintas posibilidades. 1. La utilización del veto para evitar la entrada en vigencia de una norma inconstitucional. 2. Proponer la derogación o modificación de la ley ante el Poder Legislativo. 3. Plantear judicialmente la inconstitucionalidad de la ley. 4. La cuestión de la posibilidad de que la Administración inaplique una norma inconstitucional. La posibilidad de declarar la inconstitucionalidad de la norma. A. Las posturas doctrinarias. B. La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. C. Las particularidades que presenta la cuestión en materia tributaria. a. En el ámbito nacional. b. En la Provincia de Buenos Aires. D. Análisis de la cuestión. a. La Administración activa. b. El caso de los tribunales administrativos. III. Breve referencia a la presunción de inconstitucionalidad de las leyes. IV. Conclusiones

I. La posición de la Administración frente a una norma inconstitucional

A lo largo de este capítulo nos proponemos analizar las distintas alternativas que puede adoptar la Administración frente a normas tributarias que considera inconstitucionales.

La cuestión de la posición de la Administración frente a una norma inconstitucional ha sido abordada tanto por la doctrina como por la jurisprudencia judicial y administrativa, existiendo posiciones divergentes al respecto, particularmente en lo

1 El autor quiere agradecer la generosa colaboración prestada por Emiliano ÁVILA y Jimena LEVATTE IRIARTE en la búsqueda del material bibliográfico y jurisprudencial y en la revisión y corrección del original de este capítulo.

relativo a la potestad de la Administración de inaplicar una ley considerada inconstitucional. El tema mereció un análisis magistral de parte del profesor COMADIRA en un trabajo que constituye un referente obligatorio para todo aquel que intente realizar un abordaje de la temática en cuestión [2]. A las consideraciones efectuadas con carácter general por la doctrina y la jurisprudencia que analizaron la cuestión, deben agregarse las particularidades que el tema presenta en materia tributaria donde existen normas que expresamente aluden al mismo (vgr. art. 12 del Código Fiscal de la Provincia de Bs. As. -T.O. 2011-, art. 14 del decreto-ley 7603/70, art. 185 de la ley 11.683 -T.O. 1998- y art. 1164 del Código Aduanero).

Ahora bien, ¿qué puede hacer la Administración frente a una ley considerada inconstitucional?

Al respecto la Procuración del Tesoro de la Nación, en un primer momento circunscribió las posibilidades de la Administración a: 1) ejercer en la oportunidad pertinente el derecho de veto; 2) plantear su inconstitucionalidad ante el Poder Judicial en los casos y bajo los procedimientos judiciales establecidos; 3) Proponer su derogación ante el Congreso. Señalando al mismo tiempo que mientras se realizaban los dos últimos procedimientos mencionados, el Poder Ejecutivo tenía la inexcusable obligación de cumplir y ejecutar la ley [3].

Posteriormente, desempeñándose MARIENHOFF como Procurador del Tesoro, el máximo organismo asesor del Poder Ejecutivo Nacional reconoció por primera vez la atribución de éste de no aplicar una ley que juzgara inconstitucional [4].

2 COMADIRA, Julio Rodolfo, "La posición de la administración publica ante la ley inconstitucional", en Revista de Derecho Administrativo, N° 1, Depalma, 1989, p. 151.

3 Conf. *Dictámenes*, 72:137, 64:100, 67:189 y 70:118, citados por COMADIRA, Julio Rodolfo, "La posición...", cit., pps. 151-152.

4 *Dictámenes*, 84:102, citado por COMADIRA, Julio Rodolfo, "La posición...", cit., p. 152.

A partir de ese momento la Procuración del Tesoro [5] ha admitido esta posibilidad en supuestos de leyes manifiestamente inconstitucionales [6], cuando violaran facultades propias del Poder Ejecutivo [7], para los casos de pronunciamientos de inconstitucionalidad producidos por la CSJN [8] y cuando existiera una marcada tendencia judicial acerca de la inconstitucionalidad de la norma [9].

II. Análisis particular de las distintas posibilidades

Sentado ello, analizaremos seguidamente las distintas posibilidades que, según los dictámenes de la Procuración del Tesoro de la Nación, puede adoptar la Administración frente a una ley inconstitucional.

1. La utilización del veto para evitar la entrada en vigencia de una norma inconstitucional

La primera posibilidad que se menciona en la doctrina primigenia de la Procuración del Tesoro de la Nación es la utilización del veto (art. 83 CN y art. 108 CPBA) para evitar la entrada en vigencia de la norma inconstitucional. Si bien el veto no ha sido instituido como un instrumento cuya función principal sea controlar la constitucionalidad de los proyectos de ley, puede ser válidamente utilizado en tal sentido.

5 Sobre la evolución del criterio del organismo véase BIDEGAIN, Carlos María, "El control de constitucionalidad y la Procuración del Tesoro", en *120 años de la Procuración del Tesoro. 1863-1983*, Eudeba, 1983, p. 34.

6 *Dictámenes*, 159:83; 188:127 y 190:1 citados por BIANCHI, Alberto B., *Control de constitucionalidad*, Tomo 1, Ábaco, 2ª edición, 2002, p. 261.

7 *Dictámenes*, 159:83 y 168:28 citados por COMADIRA, Julio Rodolfo, "La posición...", cit., p. 153.

8 *Dictámenes*, 159:83; 168:282 y 114:45 citados por COMADIRA, Julio Rodolfo, "La posición...", cit., p. 154.

9 *Dictámenes*, 101:82; 157:214; 161:240; 186:140; 189:140 y 192: 144, citados por BIANCHI, Alberto B., *Control de constitucionalidad*, Tomo 1, cit., p. 261.

Al respecto ha señalado GELLI que "esa atribución examinadora del presidente comprende la evaluación de los aspectos formales y materiales de la ley, su eventual inconstitucionalidad y, fundamentalmente, la oportunidad, conveniencia o eficacia de la norma en análisis. Es un verdadero control de legalidad y razonabilidad. Si a juicio del Poder Ejecutivo, el proyecto lo supera, el mismo es promulgado y publicado. De ese modo, el rechazo del presidente opera como un criterio de revisión del juicio legislativo, que obliga al Congreso a evaluar nuevamente el texto sancionado" [10].

Por su parte sostiene EKMEKDJIÁN que el veto "es una forma de control que ejerce el Poder Ejecutivo sobre los actos emanados del Legislativo, por razones políticas (de oportunidad, de conveniencia) o incluso jurídicas (de constitucionalidad). En este último sentido, sería un caso de control de constitucionalidad por un órgano político, es decir, una excepción al sistema de control argentino" [11] de tipo judicial difuso.

No obstante ello, el instrumento del veto presenta al respecto importantes limitaciones. En primer lugar no puede ser utilizado por cualquier órgano de la Administración central, tampoco por parte de entidades descentralizadas. Solamente el Presidente de la Nación y el Gobernador de la Provincia tienen esta potestad. La segunda limitación es de índole temporal: el veto constituye una herramienta preventiva que puede utilizarse únicamente antes de la entrada en vigor de la ley; una vez promulgada la misma, este instrumento ya no podrá ser utilizado por parte del Poder Ejecutivo contra una ley inconstitucional. Finalmente, la tercera limitación se relaciona con la posibilidad de que el Poder Legislativo, una vez utilizado el instituto del veto, insista en la sanción del proyecto original, mediante la aprobación por mayorías especiales,

10 GELLI, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina. Comentada y concordada*, La Ley, 3ª edición, 2005, pp. 781-782.

11 EKMEKDJIÁN, Miguel A., *Tratado de Derecho Constitucional*, Tomo IV, Depalma, 2001, p. 780.

circunstancia que determina que dicho proyecto se convertirá en ley (art. 83 CN y art. 110 CPBA). Esto último lo pone de manifiesto SAGÜÉS al sostener que el control de constitucional ejercido mediante el veto constituye "un control preventivo y relativo, muchas veces no decisorio, puesto que las Cámaras del Congreso pueden insistir con los dos tercios de sus votos, y en tal caso, el efecto enervante del veto se disipa" [12].

Todo ello nos lleva a considerar que el instituto del veto, si bien constituye una herramienta para la Administración frente a una ley inconstitucional, tiene una utilidad restringida.

2. Proponer la derogación o modificación de la ley ante el Poder Legislativo

Otra posibilidad que tiene el Poder Ejecutivo consiste en proponer ante el Poder Legislativo la derogación o modificación de la ley considerada inconstitucional.

Tanto la Constitución Nacional (art. 77) como la Constitución de la Provincia de Buenos Aires (art. 104) establecen la posibilidad de que el Poder Ejecutivo pueda iniciar el proceso legislativo, remitiendo un proyecto de ley a cualquiera de las Cámaras del Poder Legislativo para que éstas lo traten.

En este sentido ha señalado la Procuración del Tesoro de la Nación que "difícilmente pueda encontrarse un argumento más poderoso por parte del Ejecutivo para fundar un proyecto de ley que la defensa de la Constitución, concretada en el caso en la propuesta de derogación de una norma legal que interpreta como violatoria de aquélla. En el sistema republicano los tres poderes están obligados no sólo a cumplir la Constitución en la órbita de sus respectivas competencias, sino también a promover el cumplimiento de aquélla por los

12 SAGÜÉS, Néstor P., *Derecho Procesal Constitucional. Recurso extraordinario*, Tomo 1, Astrea, 4ª edición, 2002, p. 233.

otros poderes, naturalmente por los medios permitidos por el ordenamiento" [13].

De esta manera, si se encuentra frente a una ley que considera inconstitucional, el Poder Ejecutivo puede válidamente remitir al Legislativo un proyecto de ley que propicie su derogación o su modificación en aquellos aspectos que la tornan inconstitucional. Sin embargo, corresponde tener presente que mientras no sea derogada o modificada, la ley considerada inconstitucional continuará vigente y tendrá plena validez, motivo por el cual deberá ser acatada (a no ser que se haya planteado simultáneamente ante el Poder Judicial su inconstitucionalidad y dicho planteo haya sido receptado).

3. Plantear judicialmente la inconstitucionalidad de la ley

La tercera posibilidad que tiene la Administración es plantear la inconstitucionalidad de la norma ante el Poder Judicial. Al respecto, corresponde apuntar que en la jurisprudencia mayoritaria se ha rechazado la posibilidad de que el Estado pueda alegar la inconstitucionalidad de una norma dictada por él mismo.

La jurisprudencia de la Corte Suprema desde hace más de ochenta años viene sosteniendo que los órganos o entes públicos, sean nacionales, provinciales o municipales, centralizados o descentralizados, no pueden impugnar judicialmente las normas emanadas de su propia jurisdicción. El primer antecedente lo encontramos en el caso "Compañía Sansinena c/Municipalidad de la Capital" de 1920 [14], y a partir de ese precedente su jurisprudencia se ha mantenido invariable en esta postura [15].

13 *Dictámenes*, 72:137, y en el mismo sentido *Dictámenes*, 64:100, 67:189 y 70:118, citados por COMADIRA, Julio Rodolfo, "La posición...", cit., p. 152.

14 *Fallos*, 132:101.

15 *Fallos*, 134:37, 284:218, 296:723, 303:1039, 307:630, 311:1237 y 322:298. Al respecto amplíese en BIANCHI, Alberto B., *Control de constitucionalidad*, Tomo 2, cit., pp. 45 y sigs.

Por su parte, en 1967 la Cám. Nac. Fed. Cont. Adm. dictó sentencia en el caso "Jordan, Luis c/Banco de la Nación Argentina" [16]; en ella señaló que no podía aceptarse, sin desmedro de la necesaria unidad de la actividad estatal, que un órgano oficial desconociera por vía del acuse de inconstitucionalidad, a una ley del Estado debidamente promulgada por el Poder Ejecutivo. Posteriormente el mismo tribunal reiteró su postura en el caso "Supeña A. c/Banco de la Nación Argentina" [17] poniendo de resalto la gravedad que implica el hecho de que un órgano estatal pretenda invocar ante la Justicia derechos constitucionales contra el propio Estado.

SAGÜÉS se ha pronunciado en forma crítica respecto de la doctrina sentada por la Corte [18], mientras que BIDART CAMPOS compartió el criterio de la Corte, señalando que el control de constitucionalidad es una garantía de los particulares en contra del Estado, que no puede invocarla en su favor, pues ello implicaría alegar su propia torpeza y su acto propio contra quienes no son responsables de la inconstitucionalidad [19].

Al respecto sostiene BIANCHI que lo importante en materia de control constitucional es el triunfo objetivo del derecho y la Constitución, con independencia del sujeto que plantea la cuestión. Agrega que si bien coincide con BIDART CAMPOS en que el control constitucional es como regla una garantía a favor de los particulares, para quienes sostienen -como ambos autores- que el mismo debe realizarse de oficio, ello se torna indiferente, pues el juez está obligado a hacer triunfar el principio de supremacía del art. 31 de la CN con independencia de que exista o no planteo formal de inconstitucionalidad y de cuál sea la parte que lo formule. Para este autor la legislación

16 C.N.Fed.Cont.Adm., "Jordan" del 18-V-1967, ED 25-354.

17 C.N.Fed.Cont.Adm., "Supeña" del 30-IX-1968, ED 26-608.

18 SAGÜÉS, Néstor P., "Sobre el planteamiento de inconstitucionalidad de las normas por parte de los órganos del Estado", ED 65-514.

19 BIDART CAMPOS, Germán J., *Tratado elemental de Derecho Constitucional*, Tomo I-A. Ediar. 1999. pp. 424-425.

constituye para el ente estatal un acto propio, si en el curso de la relación jurídica objeto del proceso en el que se plantea la inconstitucionalidad, o en alguna similar, el órgano estatal ha aplicado la norma en cuestión o ha fundado algún derecho en ella [20]. SPISSO, por su parte, también considera que la Administración Pública se encuentra facultada para plantear judicialmente la inconstitucionalidad de una ley [21].

Más allá de la discusión sobre la legitimación de la Administración para plantear judicialmente la inconstitucionalidad, la cuestión encuentra adecuada solución al haberse admitido que el juez pueda ejercer de oficio el control de constitucionalidad de los actos de los otros dos poderes, tesis apoyada por un sector importante de la doctrina, y aceptada finalmente por la Corte Suprema a partir de los casos "Mill de Pereyra" de 2001 [22] y "Banco Comercial de Finanzas" de 2004 [23]. De esta forma carece de relevancia el sujeto que articule el planteo, pues aun a falta del mismo, el juez debe hacer primar el principio de supremacía del art. 31 de la Constitución Nacional.

4. La cuestión de la posibilidad de que la Administración inaplique una norma inconstitucional. La posibilidad de declarar la inconstitucionalidad de la norma

Como ya señalamos, a partir del dictamen suscripto por MARIENHOFF, la Procuración del Tesoro admite que la Administración se abstenga de aplicar una norma a la que considera inconstitucional. Se debe tener presente que -como sostiene COMADIRA- para MARIENHOFF procede distinguir entre declaración de inconstitucionalidad y abstención de aplicar una norma considerada inconstitucional. Según MARIENHOFF el Poder Ejecutivo no puede declarar la inconstitucionalidad de una ley, porque ello compete al Poder Judicial, pero sí puede, en cambio, abstenerse de aplicarla cuando la juzga inconstitucional, pues si así no lo hiciere, transgrediría el orden jurídico normativo establecido en el art. 31 CN [24].

En este aspecto coincidimos con COMADIRA en que no existen elementos suficientes para distinguir entre la declaración de inconstitucionalidad de la ley (reservada al Poder Judicial) y la abstención de la aplicación de una ley considerada inconstitucional, que podría efectuar el Poder Ejecutivo [25]. Ello así, toda vez que la declaración de inconstitucionalidad de una ley dispuesta por un juez o tribunal, no produce -en nuestro sistema constitucional- su derogación (esto es, no tiene, en principio, efectos *erga omnes*) sino que implica su no aplicación al caso concreto, de manera tal que no existirían diferencias sustanciales entre esta declaración judicial de inconstitucionalidad y la posibilidad admitida por MARIENHOFF de que el Poder Ejecutivo se abstenga de aplicar una ley que juzga inconstitucional; máxime cuando para hacerlo -para inaplicarla- deberá señalar los motivos por los cuales la considera inconstitucional, manifestación ésta que constituiría en sí misma una declaración "administrativa" respecto de la inconstitucionalidad de la norma.

Aclarado este aspecto, corresponde analizar seguidamente cuál ha sido la postura adoptada tanto por la doctrina como por la jurisprudencia en este tema.

20 BIANCHI, Alberto B., *Control de constitucionalidad*, Tomo 2, cit., pp. 48-49.

21 SPISSO, Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario*, LexisNexis, 3ª edición, 2007, p. 506.

22 *Fallos*, 324:3219. Sobre este fallo véase el comentario de COMADIRA, Julio R.-CANDA, Fabián O., "¿Control de constitucionalidad de oficio de las normas? (Un análisis del caso 'Mill de Pereyra', resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación)", EDA 2001/2002-181.

23 *Fallos*, 327:3117, sobre este fallo véase el comentario de COMADIRA, Julio R.-CANDA, Fabián O., "La CS reafirma el control judicial de oficio de las normas. 'Banco Comercial de Finanzas', un fallo en línea con 'Mill de Pereyra'". EDA 2004-629.

24 Conf. COMADIRA, Julio Rodolfo. "La posición...", cit., p. 153.

25 Íd., p. 162.

A. *Las posturas doctrinarias*

Dentro de la corriente que admite la posibilidad de que la Administración declare la inconstitucionalidad o se abstenga de aplicar una norma inconstitucional, debemos mencionar en primer lugar a MARIENHOFF, para quien, como ya señalamos, debe distinguirse entre la declaración de inconstitucionalidad (reservada al Poder Judicial) y la abstención de aplicar una norma, aspecto este último que es permitido a los órganos de la Administración Pública.

También debemos mencionar a César Enrique ROMERO, quien sostiene que las disposiciones normativas deben ser dictadas de conformidad a la Constitución "so pena de que su obligatoriedad pueda enervarse en casos judiciales planteados o en decisiones de la propia Administración, toda vez que es un imperativo elemental de todos los funcionarios que de una u otra manera integran los Poderes del Estado, aplicar en primer lugar la Constitución; y a raíz de esa aplicación deviene la preterición de la norma antinómica o violatoria de la ley fundamental de la que aquélla, al final de cuentas, deriva su vigencia" [26].

Para COMADIRA, también partidario de la tesis afirmativa, "procede reconocer al Poder Ejecutivo la potestad de no aplicar una norma legal considerada inconstitucional siempre que concurran alguno de los siguientes supuestos a) la inconstitucionalidad surja en forma razonablemente evidente, de modo que la conclusión exceda el marco de la mera opinabilidad; o b) la inconstitucionalidad haya sido declarada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, o resulte de una reiterada doctrina judicial sentada en instancias inferiores" [27].

Para BIDART CAMPOS el Poder Ejecutivo debe obedecer la ley inconstitucional sólo cuando la trasgresión constitucional no

26 ROMERO, César Enrique: *Derecho Constitucional*, Tomo 1, Zavalía, 1975, p. 326.

27 COMADIRA, Julio Rodolfo, "La posición...", cit., pp. 164-165.

surge en forma evidente, pero no debe hacerlo cuando la ley "es obvia y groseramente inconstitucional, en cuyo caso se impone no acatarla, incurriendo en una desobediencia razonada" [28].

En esta corriente también ubicamos a DROMI, para quien "la tarea de interpretación constitucional del órgano administrativo, comprende el autocontrol al aplicar la norma. Es decir, si el órgano de la administración considera que una norma es inconstitucional no debe aplicarla, y así, la inaplicabilidad de la norma es una manera de controlar la inconstitucionalidad de la misma. En el caso, cuando 'la inconsitucionalidad está razonablemente demostrada'; o cuando 'la juzga inconstitucional'; o cuando 'la inconstitucionalidad surja en forma razonablemente evidente'; o frente a la 'inconstitucionalidad grave y manifiesta' la Administración debe abstenerse de aplicar esa norma" [29].

Para BIDEGAIN el Poder Ejecutivo puede prescindir de una ley que invada una competencia que la Constitución le atribuye, a fin de ejercer plenamente la autoridad que ésta le otorga; también puede dejar de aplicar las leyes cuando su inconstitucionalidad sea clara y manifiesta, o cuando de su aplicación se deriven perjuicios graves o irreparables. Asimismo, cuando existieren fallos de la Corte Suprema, declarando la inconstitucionalidad de una ley, el Poder Ejecutivo podría disponer la suspensión de su aplicación o autorizar el allanamiento en los juicios [30].

Una postura, que podríamos calificar de intermedia, adopta SAGÜÉS, quien como principio sostiene la tesis negatoria, señalando que "conferir al Poder Ejecutivo el derecho de declarar (en el sentido de por sí solo resolver e incumplir) una norma

28 BIDART CAMPOS, Germán, *Derecho Constitucional*, Tomo 1, Ediar, 1964, p. 271.

29 DROMI, Roberto, *Derecho Administrativo*, Ciudad Argentina, 7ª edición, 1998, p. 222.

30 Conf. BIDEGAIN, Carlos María, "El control de constitucionalidad...", cit., p. 45 y sigs.

inconstitucional, significaría concederle una atribución que tiende a desequilibrar en mucho el esquema constitucional de división de los poderes puesto que el Poder Ejecutivo podría fácilmente emanciparse de su obediencia a la ley, dejando de ser, precisamente, un Poder 'ejecutivo'" [31]. Pero admite que, excepcionalmente, cuando una ley sea obvia y groseramente inconstitucional, el Poder Ejecutivo deba reputarla contraria a la Constitución, e inaplicarla [32].

Otro autor que adopta una postura intermedia, partiendo desde una postura negatoria es Alberto BIANCHI, quien sostiene que "el control constitucional requiere un juicio de valor acerca de las normas aplicables y la función administrativa, como tal, no está enderezada a juzgar los actos del Congreso o del propio Poder Ejecutivo. Los órganos de la Administración tienen la misión constitucional de ser los ejecutores de las leyes" y agrega que "si permitiéramos a la Administración Pública que antes de aplicar la ley verificara si la misma es constitucional, descalabraríamos el sistema de división de poderes y privaríamos a los jueces de su función esencial. Por algo existe el principio de presunción de legitimidad de los actos del Estado, el cual con respecto a las leyes es implícito" [33]. BIANCHI sintetiza su postura de la siguiente forma "a) no comparto las excepciones que la Procuración del Tesoro ha anotado para habilitar el ejercicio del control constitucional por parte de los órganos o entes administrativos; b) dentro de la Administración sólo pueden ejercer el control aquellos tribunales administrativos constituidos con los mismos recaudos que los del Poder Judicial, quienes lo pueden ejercer en las mismas condiciones que los magistrados judiciales; c) son válidas las prohibiciones legales que puedan imponerse a los

31 SAGÜÉS, Néstor P., *Derecho Procesal Constitucional. Recurso extraordinario*, cit., p. 240.

32 Íd. nota anterior.

33 BIANCHI, Alberto B., *Control de constitucionalidad*, Tomo 1, cit., p. 263.

tribunales administrativos, tal como la impuesta al Tribunal Fiscal por el art. 185 de la ley 11683 (t.o. 1998)" [34].

Dentro de la corriente negatoria ubicamos a Juan Francisco LINARES para quien la Administración, como los jueces, está sometida a la regla de la legitimidad; y si bien no tiene competencia para declarar la inconstitucionalidad de una ley formal o formal-material y descartarla, dando efectos jurídicos a su decisión, puede declarar que, a su juicio, la ley es inconstitucional, aunque sin prescindir de ella; impugnarla judicialmente por inconstitucional; enviar un proyecto de ley a la Legislatura propiciando la derogación o modificación de la ley inconstitucional; y finalmente puede aplicar una ley inconstitucional oscura en su alcance que mejor se compadezca con la Constitución (interpretación constructiva) [35].

SARMIENTO GARCÍA también se ubica en la corriente negatoria. Para este autor todo órgano estatal, con excepción de los jueces, debe aplicar las disposiciones legales tal como le son dadas, sin poder declararlas inconstitucionales o abstenerse de aplicarlas, ello así por cuanto existe a su criterio una inexcusable obligación de la Administración de cumplir y ejecutar la ley, sin perjuicio de la potestad del Poder Ejecutivo de vetarla, iniciar acción de inconstitucionalidad o proponer su derogación [36].

Por su parte QUIROGA LAVIÉ sostiene que el control de constitucionalidad se encuentra a cargo de "cualquier juez, sea nacional o provincial, no pudiendo el Poder Ejecutivo efectuar la declaración de inconstitucionalidad de la legislación" [37].

34 Íd. nota anterior, pág. 268.

35 Conf. LINARES, Juan Francisco, *Derecho administrativo*, Astrea, 1ª reimpresión, 2000, p. 142.

36 SARMIENTO GARCÍA, Jorge, "La Jefatura administrativa del Presidente de la Nación", en AA.VV., *Atribuciones del Presidente Argentino*, Depalma, 1986, p. 232.

37 QUIROGA LAVIÉ, Humberto, *Derecho Constitucional*, Depalma, 1ª edición, reimpresión, 1984, p. 478.

También en la tesis negatoria hay que ubicar a GORDILLO, quien luego de reseñar la primigenia jurisprudencia de la Procuración del Tesoro de la Nación sostiene que "si el Congreso dicta una ley inconstitucional, no puede el Poder Ejecutivo apartarse de ella y ejecutar directamente la Constitución, sino que debe adoptar algunas de las tres actitudes indicadas" [38]. Hay que destacar que con anterioridad GORDILLO había participado de la tesis afirmativa [39]. Él mismo explica que su cambio de postura se produjo al advertir el uso cesarista de la postulación que había formulado en 1962 agregando que "el tiempo no hace sino ratificar la sabiduría que animó al criterio tradicional de la Procuración del Tesoro de la Nación" [40].

El profesor uruguayo Enrique SAYAGUÉS LASO sostiene que si existe una divergencia entre la Constitución y la ley, "al dictar el acto la Administración debe ajustarse a esta última, porque las leyes se reputan constitucionales hasta tanto la presunta inconstitucionalidad sea declarada por el órgano competente para ello, que en nuestro país es la Suprema Corte de Justicia. Esta solución parece contradecir el principio de jerarquía de las normas. Pero debe tenerse en cuenta que las tachas de inconstitucionalidad plantean generalmente delicados problemas de interpretación, susceptibles de diversas opiniones, por lo cual su decisión no puede quedar librada a los órganos administrativos. De ahí que las leyes gocen de una presunción de constitucionalidad, que sólo puede ser descartada por el órgano con competencia específica para ello" [41].

38 GORDILLO, Agustín, *Tratado de derecho administrativo*, FDA, 8ª edición, 2003, p. VII-15.

39 GORDILLO, Agustín, *Introducción al derecho administrativo*, Perrot, 1ª edición, 1962, p. 64 y sigs.; y del mismo autor *Estudios de derecho administrativo*, Perrot, 1963, p. 70.

40 GORDILLO, Agustín, *Tratado de derecho administrativo*, cit., p. VII-15, nota 8.2.

41 SAYAGUÉS LASO, Enrique, *Tratado de Derecho Administrativo*, Tomo I, Fundación de Cultura Universitaria, 6ª edición, 1988, p. 442.

Finalmente, el procesalista uruguayo Enrique VÉSCOVI analizando el Derecho de su país en materia de control de constitucionalidad de las leyes, sostiene que la competencia exclusiva de la Suprema Corte de Justicia para declarar la inconstitucionalidad de las leyes y decretos de los Gobiernos Departamentales con fuerza de ley en su jurisdicción, excluye (aun en ausencia de norma expresa que lo establezca) la posibilidad de que todos los órganos de la Administración, puedan atribuirse dicha competencia. La ley, como mandato legislativo, no puede ser desobedecida por los particulares, ni por los órganos de la Administración, so pretexto de su desacuerdo con la Constitución [42].

B. *La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*

La CSJN ha sostenido desde antaño que el control constitucional es una facultad que corresponde en forma exclusiva al Poder Judicial. La primera vez que se refirió a esta cuestión fue en el caso "Ingenio y Refinería San Martín del Tabacal c/ Provincia de Salta s/contencioso-administrativo" de 1967 [43]. En el caso se juzgaba la constitucionalidad de un acto del vicegobernador en ejercicio del Poder Ejecutivo provincial que había dejado sin efecto una exención impositiva dispuesta por la Dirección General de Rentas provincial, con fundamento en la inconstitucionalidad de las leyes locales que daban sustento a la exención. La Corte se plantea si el Poder Ejecutivo provincial puede declarar, por sí y ante sí, sin intervención del Poder Judicial, la inconstitucionalidad de las leyes provinciales en las que se había fundado la resolución revocada, y sostiene que "cualesquiera sean las facultades que corresponde reconocer al poder administrador para dejar sin efecto actos

42 Conf. VÉSCOVI, Enrique, *El proceso de inconstitucionalidad de la ley*, Cuadernos de la FDCS, N° 18, Montevideo, 1967, p. 141.

43 *Fallos*, 269:243.

contrarios a las leyes, no cabe -sin embargo- admitir que sea de su resorte el declarar la inconstitucionalidad de éstas. Ello así porque aceptar semejante tesis importaría desconocer que el Poder Judicial, es en última instancia, el único habilitado para juzgar la validez de las normas dictadas por el órgano legislativo, y admitir, en consecuencia, la posibilidad de que el poder pueda residir y concentrarse en una sola sede".

Posteriormente, en el caso "Provincia de Mendoza c/Nación Argentina" de 1977 [44], donde la Provincia de Mendoza había demandado al Gobierno nacional por la inconstitucionalidad del decreto N° 1560/73 del presidente de la Nación, referido a la explotación del complejo hidroeléctrico El Nihuil, este criterio fue reiterado aunque en forma incidental. La demanda fue rechazada porque no se encontraba agotada la instancia administrativa. Sin embargo, la Corte, sostuvo que "si bien es cierto que en sede administrativa no puede declararse la inconstitucionalidad de leyes y decretos no lo es menos que el atacado por la accionante pudo allí ser dejado sin efecto por la ilegitimidad y los vicios formales que ésta le imputa y aun por razones de conveniencia u oportunidad".

En el caso "Raúl O. Bruno" de 1988 [45], la Corte señaló que constituye una regla constitucional tan imperativa para las provincias como para la Nación, aquella conforme a la cual la facultad de declarar inconstitucionales las leyes y de anular actos en su consecuencia, es potestad exclusiva de los Tribunales de Justicia.

Finalmente en el caso "Sindicato de Trabajadores de la Industria de la Alimentación c/Ministerio de Trabajo" de 1996 [46], se ha ratificado el principio de que una declaración de inconstitucionalidad "no puede llevarse a cabo -con *imperium*- sino sólo por el Poder Judicial".

44 *Fallos*, 298:511.
45 *Fallos*, 311:460.
46 *Fallos*, 319:1420.

C. Las particularidades que presenta la cuestión en materia tributaria

En materia tributaria el tema de la posibilidad de que órganos administrativos declaren la inconstitucionalidad de las normas presenta sus particularidades atento la existencia de previsiones normativas que expresamente se refieren a la temática en cuestión.

a. En el ámbito nacional

En el orden nacional las normas involucradas son el art. 185 de la ley 11.683 -T.O. 1998- y el art. 1164 del Código Aduanero.

El art. 185 de la ley 11.683 dispone: "La sentencia no podrá contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, a no ser que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por ese Tribunal de la Nación".

El art. 1164 del Código Aduanero contiene la misma previsión: "La sentencia no podrá contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, a no ser que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación hubiere declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por ese tribunal".

Se ha señalado que "la primera parte del art. 185 se ajusta al criterio tradicional de que un órgano administrativo, como es el Tribunal Fiscal, no puede expedirse sobre la validez constitucional de las normas tributarias; criterio que procede de la doctrina de Montesquieu acerca de la separación de los poderes, pero que se basaba en la idea de un poder ejecutivo reducido a las funciones de administración activa, sin función jurisdiccional" [47].

47 GIULIANI FONROUGE, Carlos M.-NAVARRINE, Susana C., *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social*, LexisNexis, 9ª edición 2005, p. 826.

Corresponde seguidamente realizar un análisis de las principales consideraciones que ha realizado el Tribunal Fiscal de la Nación con relación a las citadas normas.

Señalan BUITRAGO y MARCONI que "es pacífica la jurisprudencia en distinguir, en base a la definición de 'competencia' y 'jurisdicción' que los planteos recursivos basados únicamente en la inconstitucionalidad de una norma legal no excluyen la competencia del Tribunal para entender en la cuestión, bien que no podrá pronunciarse sobre la falta de validez constitucional alegada (Sala 'C', 'Libesa SA' del 23/12/92; véanse también, entre muchos otros, Sala III de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, 'Perkins Argentina' del 5/12/91)" [48].

En un pronunciamiento citado por dichos autores la Sala B del Tribunal señaló que "el Tribunal se encuentra facultado para proceder al examen y tratamiento de los distintos agravios planteados por el recurrente, particularmente los que tienen una directa vinculación con principios y garantías 'tributario constitucionales' o 'constitucionales tributarias', distinción que recoge, según prestigiosa doctrina, aquellos principios provenientes de la materia tributaria que adquieren jerarquía constitucional implícita o explícita (ej: capacidad contributiva) por un lado, y aquellos principios y garantías de naturaleza constitucional que se manifiestan también relacionados con los aspectos que rigen la imposición (ej: razonabilidad)... Que, en consecuencia, independientemente de la limitación prevista en el artículo 185 de la Ley N° 11.683 que se hará sentir en la resolución de la causa, debe concluirse que no puede sustraerse al conocimiento del Tribunal Fiscal una cuestión como la examinada, vinculada a principios rectores del ordenamiento tributario, directamente entroncados con

48 BUITRAGO, Ignacio J.-MARCONI, Gonzalo, "El control de constitucionalidad de leyes fiscales y aduaneras y el Tribunal Fiscal de la Nación", publicado en versión digital, http://www.aduananews.com/2005/setiembre2005/tribunal_fiscal.htm.

expresas e implícitas garantías constitucionales, tales como la ausencia de capacidad contributiva y la confiscatoriedad alegada por el recurrente. Sostener lo contrario implicaría admitir que le está vedado a este Tribunal Jurisdiccional de específica competencia en la materia, examinar e indagar en conflictos de suma gravedad y que ostentan reconocimiento jurisprudencial por todo el espectro de nuestros Tribunales, entre los que se cuentan la Excma. Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y la CSJN, conforme los fallos que aquí se citan" [49]. Idéntico criterio adoptó la Sala A del Tribunal [50].

Por su parte, su Sala A señaló 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 artículos 4 y 75, 17 y 18 de la Constitución Nacional, los suscriptos no pueden dejar de poner de manifiesto las objeciones constitucionales que le merecen el mecanismo instrumentado por la ley 25.345" [51]. Esta misma Sala en un pronunciamiento posterior estimó "pertinente reiterar la opinión vertida por lo suscriptos en su decisorio de fecha 14/10/2004, en lo que hace a las objeciones de orden constitucional que les merece la presunción instrumentada mediante el art. 2 de la ley 25345, en cuanto no admite la posibilidad de probar la veracidad de las operaciones, como forma de acreditar la legitimidad de los cómputos que resulten procedentes a los fines tributarios"; para luego sostener que "sin perjuicio del criterio sentado por los suscriptos en cuanto a las objeciones de orden constitucional que les merecen las disposiciones

49 TFN, Sala B, "Gutiérrez y Belinski", Resolución del 12-VII-2004. En idéntico sentido Sala B, "Molinos Harineros Clasbecq S.A.", Resolución del 26-V-2006.

50 TFN, Sala A, "Editorial Chaco S.A.", Resolución del 29-VIII-2005 y "Golba Construcciones S.A.", Resolución del 7-VI-2006.

51 TFN, Sala A, "Miguel Pascuzzi e Hijos S.A.", Resolución del 24-IX-2004.

de la ley 25345, teniendo en cuenta la restricción que impone a este tribunal el art. 185 de la ley 11683 (tv.), no corresponde expedirse sobre la cuestión planteada en este punto, toda vez que aun en la hipótesis de que la apelante demostrare aquello que alega, tal circunstancia no alcanza a afectar el criterio adoptado por el organismo fiscal, cuyo sustento normativo surge en forma clara de la ley 25345" [52].

La misma Sala señaló la falta de validez constitucional del art. 10 del decreto reglamentario de la ley de IVA, a la luz del principio de legalidad en materia tributaria, por cuanto creó un hecho imponible autónomo por el cual se incorporaron al ámbito de aplicación del gravamen los intereses accesorios de operaciones principales exentas o no gravadas. Sin perjuicio de ello, y por aplicación del art. 185 de la ley 11.683 el Tribunal consideró que no podía expedirse sobre la validez de dicha norma [53].

En otro precedente, citado por BUITRAGO y MARCONI, la Sala G del Tribunal Fiscal de la Nación puntualizó que la circunstancia de que el juez administrativo aduanero no tenga facultades para declarar inaplicable (por ilegítimo o inconstitucional) lo establecido por una resolución emanada de un superior en la línea jerárquica administrativa, y que tampoco esté facultado este Tribunal (art. 1164 del CA) para declarar la inconstitucionalidad de dicha resolución en tanto no declarada ya por la CSJN, ello no constituye de ningún modo una limitación de jurisdicción impediente de toda tramitación y resolución de esta causa sino que se trata sólo de un recorte de competencia (recorte acotado al solo aspecto específico de la imposibilidad de una declaración de inaplicabilidad o en su caso de inconstitucionalidad no declarada por la CSJN), y por ende no obsta de ningún modo a la intervención de dichos juez y tribunal. Consideró que la intervención de este último tribunal es el paso previo necesario (dentro de la vía reglada

52 Íd. nota anterior.

53 TFN, Sala A, "Belgrano Day School", Resolución del 4-XI-2002.

para el juzgamiento de determinados actos administrativos de alcance individual), para el posterior conocimiento del caso y así de dicho planteo de inconstitucionalidad, por parte del Tribunal judicial que sigue en la vía recursiva de aquella aludida vía reglada [54].

En el mismo precedente aclaró asimismo que la inhibición impuesta al Tribunal Fiscal sólo está circunscripta a la declaración de inconstitucionalidad, por lo que nada le impediría examinar la cuestión y aun declarar la constitucionalidad (la eventual "compatibilidad" de la norma atacada con la Constitución Nacional), evitando pronunciarse sólo en la hipótesis de considerar que existiera violación constitucional [55].

La resolución en cuestión también abordó el tema del alcance con que puede interpretarse la excepción a la prohibición de declarar la inconstitucionalidad de la norma cuando exista un pronunciamiento de la CSJN. que haya declarado la inconstitucionalidad de las normas impugnadas. En este sentido, señaló que una visión restrictiva del art. 1164 llevaría a concluir que, para que el Tribunal pudiera declarar la inconstitucionalidad planteada, sería necesario un precedente de la CSJN en el que se hubiera declarado, precisa y específicamente, la inconstitucionalidad de la resolución cuestionada. Por el contrario, una interpretación de alcance más amplio, a la que se adhirió, lleva a sostener que es suficiente, al mismo efecto, jurisprudencia de la CSJN referida, en su sentido más genérico o abarcativo de diversos supuestos específicos, sobre el fundamento de la tacha alegada [56]. Este criterio se diferencia de la postura asumida hace varios años por otras Salas del Tribunal que en base al criterio de interpretación restrictivo señalaron que el hecho de que la Corte Suprema hubiera declarado la inconstitucionalidad de una ley determinada no

54 TFN, Sala G, "Kim Kyung c/DGA", Resolución del 19-III-2004, citado por BUITRAGO-MARCONI, "El control de constitucionalidad...", cit.

55 Íd. nota anterior.

56 TFN, Sala G, "Kim Kyung c/DGA", cit.

autoriza al tribunal a hacer lo propio con otra ley; y ello, no sólo por tratarse de leyes de distinto contenido sino que, aun siendo análogas, la ley 11.683 sólo faculta a pronunciarse sobre la inconstitucionalidad de una ley cuando esa misma ley hubiera sido declarada tal por la Corte [57].

Analizando la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación vinculada con las previsiones normativas contempladas en los arts. 1164 del CA y 185 de la ley 11.683, BUITRAGO y MARCONI llegan a las siguientes conclusiones: 1) Los planteos recursivos basados exclusivamente en la inconstitucionalidad de una norma legal, no excluyen la competencia del Tribunal para entender en la cuestión, dado que la previsión normativa contenida en los arts. 1164 del CA y 185 de la ley 11.683 constituye únicamente un límite a su jurisdicción [58]. 2) La prohibición contenida en las normas citadas sólo está circunscripta a la declaración de inconstitucionalidad, por lo que nada le impediría al Tribunal Fiscal examinar la cuestión y aun declarar la constitucionalidad (esto es, la eventual 'compatibilidad' de la norma atacada con el texto fundamental), evitando pronunciarse sólo en la hipótesis de considerar que existiera violación constitucional [59]. 3) La excepción prevista por los arts. 1164 del CA y 185 de la ley 11.683, mediante la cual se habi-

57 TFN, Sala E, "Ellerys", Resolución del 31-X-1979, y Sala G, "Sudamericana de Intercambio S.A.", Resolución del 14-V-1980, citados por GIULIANI FONROUGE-NAVARRINE, *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social*, cit., p. 827.

58 En este sentido se ha pronunciado la C.Nac.Cont.Adm.Fed., Sala IV, "RBK Argentina S.A.", sentencia del 3-X-2000, donde, con relación al art. 1164 del Código Aduanero, se señaló que la contenida en dicha norma no constituye "una limitación de la jurisdicción del tribunal que hubiera impedido toda tramitación y resolución de la causa, sino un recorte de su competencia -cuya constitucionalidad no ha sido discutida- que no impide su intervención como paso previo para el conocimiento del caso por parte de este tribunal judicial".

59 Criterio también sustentado en el fallo citado en la nota anterior. Allí se destacó que "la inhibición impuesta al organismo jurisdiccional apunta a la declaración de inconstitucionalidad, por lo que nada le impediría al cuerpo examinar la cuestión y aun declarar la compatibilidad de la

lita al Tribunal Fiscal para declarar la inconstitucionalidad de una norma tributaria o aduanera, es pasible de dos interpretaciones. Con un criterio restringido, puede sostenerse que para que este Tribunal pueda declarar la inconstitucionalidad planteada sería preciso un precedente de la CSJN en el que se hubiera declarado -precisa y específicamente- la inconstitucionalidad de la norma impugnada. Conforme a un criterio de interpretación más amplio, el Tribunal podría también declarar la inconstitucionalidad de la norma cuando medie jurisprudencia de la CSJN idéntica al fundamento por el que se plantea la inconstitucionalidad de una norma [60].

b. En la Provincia de Buenos Aires

Las normas en cuestión son el art. 12 del Código Fiscal -T.O. 2011-, y el art. 14 del decreto-ley 7603/70 (Ley Orgánica del Tribunal Fiscal).

El art. 12 del Código Fiscal dispone que "Los órganos administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias pudiendo no obstante, el Tribunal Fiscal, aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o Suprema Corte de Justicia de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas".

El art. 14 del decreto-ley 7603/70 establece que "El tribunal no podrá declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias, pudiendo no obstante, aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Suprema Corte de Justicia de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas".

La prohibición de declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, contenida en esta última norma, encuentra su antecedente en el decreto-ley 9145/56 que dispuso la creación del organismo. Al respecto TRIBIÑO resalta los fun-

norma con el texto fundamental, omitiendo pronunciamiento en el supuesto de considerar que existía violación constitucional".

60 BUITRAGO-MARCONI, "El control de constitucionalidad...", cit.

damentos de tal prohibición contenidos en los considerandos del decreto-ley en los que se señaló que "debe establecerse en forma terminante el respeto del principio constitucional de la separación de los poderes, eliminando la posibilidad de que los organismos integrantes del poder administrador se pronuncien con respecto a las cuestiones de constitucionalidad de las leyes y decretos" [61].

Destaca TRIBIÑO que la ley 5744 había facultado a la entonces Cámara Fiscal (antecedente del actual Tribunal Fiscal) para pronunciarse sobre la inconstitucionalidad de las normas tributarias, atribución que fue declarada inconstitucional por la SCBA [62].

Veremos seguidamente la recepción que ha tenido la normativa citada en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal Bonaerense.

Así, por ejemplo, la Sala I del Tribunal Fiscal de la Provincia de Bs. As. ha señalado que "frente al planteo de inconstitucionalidad del artículo 136 del C.F. -T.O. 2004-, es menester recordar que el Tribunal carece de competencia para pronunciarse respecto a la invalidez constitucional alegada, tal como lo ha establecido este Cuerpo en reiteradas oportunidades, Sala II en 'Coomarpes Ltda.' del 20/12/00; Sala III en 'D.P.R. D.R. Papajet S.R.L.' del 25/04/01; Sala I en 'Ficamar S.A.' del 14/12/01, reg. N° 14 y en 'Adix S.A.', del 7/06/01, TFAPBA Sala III, entre otras. En dichos precedentes se ha señalado que tales planteos exorbitan el ámbito de competencia de este Tribunal Fiscal, en la medida en que el recurrente no invoca -ni se han producido- precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ni de la Suprema Corte de Justicia de esta Provincia, en que se hubiere declarado la inconstitucionalidad de tales normas, único supuesto que lo habilitan a emitir un

61 TRIBIÑO, Carlos R., "El Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires", en Derecho Fiscal, Ed. Contabilidad Moderna, Tomo XLI (Jul./Dic., 1986), p. 311.

62 Íd. nota anterior.

pronunciamiento en tal sentido (art. 12 del Código Fiscal T.O. 2004 y art. 14 del decreto-ley 7603/70 y sus modificatorias)" [63].

La misma Sala sostuvo que "respecto al planteo de inconstitucionalidad de la Ley 11.518, así como de los intereses reclamados por el Fisco, es de advertirse que el mismo exorbita el ámbito de competencia de este Tribunal en la medida que no se invocan por la recurrente, ni se han producido, precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ni de la Suprema Corte de Justicia de esta Provincia, en que se hubiere declarado la inconstitucionalidad de tales normas, únicos supuestos que lo habilitan a emitir un pronunciamiento en tal sentido (art. 12 del Código Fiscal t.o. 1996 y art. 14 del decreto-ley 7603/70 y sus modificatorias. TFA Sala II en 'Coomarpes Ltda' del 20-12-00)" [64].

En otra oportunidad donde se había articulado un planteo de inconstitucionalidad manifestó "que en relación con el agravio planteado, es menester recordar que a los órganos administrativos les está vedado producir una declaración de tal tipo, las que se encuentran reservadas al Poder Judicial (artículo 12 del Código Fiscal T.O. 2004), pudiendo aplicar solamente jurisprudencia de la Corte Nacional o Provincial que haya declarado la inconstitucionalidad de la ley involucrada. En el mismo sentido, a este Cuerpo también le está vedado por imperio de la norma citada y de su ley de creación, Decreto-Ley 7603/70, artículo 14, entrar en el tratamiento de la cuestión, excepto que existieran precedentes jurisprudenciales que se hubieran emitido en tal sentido (conf. T.F.A. 'Capital Cía. Arg. de Seguros Generales S.A.', Sentencia del 6-7-89, 'Aracua S.A.', sentencia del 20/07/06, Sala II, entre otras)". En esa misma oportunidad agregó que "el impugnante de autos, no ha citado precedente jurisprudencial alguno emanado de

63 TFABA, Sala I, Expediente N° 2306-1099930/02, caratulado "Acacias S.R.L.", Resolución del 24-VII-2008.

64 TFABA, Sala I, Expediente N° 2306-395.596/99, caratulado "Limever S.R.L.", Resolución del 28-II-2008.

la Corte Suprema de Justicia de la Nación ni de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, cuya aplicación al caso concreto pudiera tornar atendible su planteo de inconstitucionalidad, resultando el mismo a todas luces inaudible, lo que así se declara. En esa directriz se ha pronunciado este Cuerpo en autos 'Frigoteruel', Sentencia del 2/02/2007, Sala III; 'Frigorífico Federal S.A.', Sentencia del 18/09/2007, Sala II y en autos 'Ficamar S.A.', del 14/12/01, Sala I" [65].

La Sala II al analizar un planteo de inconstitucionalidad de la ley 13.003 (Ley Impositiva 2003 de la Provincia de Buenos Aires), en cuanto prescribía, en su art. 35, la suspensión a partir del 1-I-2003 de las exenciones del pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos previstas en los arts. 39 de la ley 11.490 y 1 de la ley 11.518 para determinadas actividades de producción de bienes, señaló que "a los órganos administrativos les está vedado producir una declaración de tal envergadura, las que se encuentran reservadas al Poder Judicial (artículo 12 del Código Fiscal T.O. 2004), pudiendo aplicar solamente la jurisprudencia de la Corte Nacional o Provincial que haya declarado la inconstitucionalidad de la ley involucrada. Asimismo, este Cuerpo por imperio de la norma citada y la de su ley de creación (artículo 14° del Decreto-Ley 7603/70), carece de competencia para pronunciarse al respecto, excepto que existieran precedentes jurisprudenciales que se hubieran emitido en tal sentido (Conf. TFA 'Capital Cía. Arg. de Seguros Generales S.A.' sentencia del 6-7-89, 'Aracua S.A.', sent. 20/07/06, Sala II, entre otras), razón por la cual no procede hacer lugar a la pretensión opuesta" [66]. Similar criterio sostuvo esta Sala

65 TFABA, Sala I, Expediente N° 2306-061.516/03, Resolución del 21-II-2008.

66 TFABA, Sala II, Expediente N° 2306-63.545/03, caratulado "Remorini Raúl Alberto", Resolución del 5-VI-2008; en idéntico sentido, Expediente N° 2306-137.700/04, caratulado "Frigorífico Federal S.A.", Resolución del 18-IX-2007.

respecto de un planteo de inconstitucionalidad del art. 7 de la ley 12.837 y del art. 2 inc. b de la ley 11.518 [67].

En un caso en el que se planteaba la inconstitucionalidad del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos reclamado con base en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia por la que se declaró la improcedencia del mismo, siempre y cuando se hubiere acreditado que las tarifas pertinentes fueron fijadas por la autoridad nacional sin considerar, entre los elementos del costo, al referido impuesto provincial, la Sala II señaló que "conforme a lo prescripto por los artículos 12 del Código Fiscal (t.o. 2004) y 14 de la Carta Orgánica del Cuerpo, le está vedado -en principio- a este Órgano Jurisdiccional el producir una declaración de tal envergadura". Sin embargo consideró que en torno al carácter prohibitivo y, a su vez, facultativo, que emana de estas normas "en la especie merece acatamiento y consecuente aplicación, tanto en obediencia a los principios de economía y celeridad procesal como en orden a la seguridad jurídica de los justiciables, lo decidido por el Máximo Tribunal en autos 'El Cóndor Empresa de Transportes S.A. c/Buenos Aires Provincia de s/Acción Declarativa', sentencia del 3/5/07, a cuyos términos cabe remitirse en mérito a la brevedad". Agregando que "resulta aplicable el fallo invocado toda vez que ha quedado acreditado en autos el requisito exigido por el mismo para declarar la improcedencia del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos -léase la falta de contemplación del tributo local en el esquema tarifario oficial-" [68].

En otra oportunidad la Sala II, aplicó el criterio sentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los fallos "AGUEERA" e "Hidroeléctrica El Chocón S.A.", entre otros, conforme al cual se declaró inconstitucionales los impuestos

67 TFABA, Sala II, Expediente N° 2306-650495/95, caratulado "YPF", Resolución del 5-II-2008.

68 TFABA, Sala II, Expediente N° 2306-75368/03, caratulado "El Cóndor ETSA", Resolución del 27-XII-2007.

percibidos por la Provincia de Buenos Aires, con origen en lo dispuesto en los decretos-leyes 7290/67 y 9038/78 [69].

Por su parte la Sala III del Tribunal ha señalado que "con referencia a la impugnación de la sanción impuesta, alegando la parte su confiscatoriedad, en tanto lo expuesto trasunta un planteo de inconstitucionalidad de la normativa provincial corresponde declarar que este Tribunal carece de competencia para ello -cfr. artículo 12 del Código Fiscal t.o. 2004 y 14 de la ley 7603/70- al no haberse constatado precedentes en el sentido indicado por el recurrente, conforme lo ha sostenido este Cuerpo desde antiguo, *in re* 'Fulco María E. J. y otro', del 29/04/58, entre muchos otros" [70]. Asimismo manifestó que "en cuanto a la pretendida inconstitucionalidad de su aplicación en forma conjunta con la multa, el agravio se traduce en un planteo de inconstitucionalidad respecto del cual este Tribunal tiene vedado expedirse por expresa manda legal (conf. art. 12 C.F. y art. 14 Ley Orgánica). Similar conclusión debe arribarse en cuanto a los recargos que establece el artículo 87 del Código Fiscal" [71]. En otra oportunidad señaló que "de las argumentaciones argüidas por los apelantes emerge con claridad meridiana el cuestionamiento de la constitucionalidad de la mencionada normativa, por cuanto se agravian del encuadre comercial que realiza la ley de la actividad de fraccionamiento por Giac Gas S.A. declarada, no resultando competente este Cuerpo para expedirse acerca de este tópico, por cuanto cabe recordar lo afirmado por el Tribunal en antecedentes análogos en los cuales ha sostenido que, los pronunciamientos sobre la inconstitucionalidad de las leyes exorbitan el ámbito de su competencia (Sala II en 'Coomarpes Ltda.' del 20-12-00; Sala

69 TFABA, Sala II, Expediente N° 2403-5914/99, caratulado "Demanda de repetición decretos leyes 7290 y 9038-Microsules Argentina S.A.", Resolución del 30-XII-2006.

70 TFABA, Sala III, Expediente N° 2306-152665/04, caratulado "Kahale Juan", Resolución del 13-XII-2007.

71 TFABA, Sala III, Expediente N° 2306-110.369/04, caratulado "Honda Motor de Argentina S.A.", Resolución del 11-IX-2008.

III en 'DPR DR Papajet SRL' del 25-04-01, Sala I en 'Ficamar S.A.' del 14-12-01, reg. N°14 y en 'Adix S.A.' del 7-06-01, TFAPBA, Sala III), ello en consonancia con lo establecido en el artículo 12° del Código Fiscal -t.o 2004 y cc. anteriores- y el artículo 14° de la Ley Orgánica de este Tribunal -7603/70-, por lo que cabe rechazar el agravio formulado lo que así se declara" [72].

En el Expediente N° 2306-152314/04, donde a criterio del tribunal "el agravio central que debe dirimirse se encuentra esencialmente vinculado con la gravabilidad de la actividad de transporte interjurisdiccional de pasajeros por parte del Fisco Provincial, y si con ello podría considerarse que el tributo impugnado afecta dicha actividad, llevada a cabo por el recurrente al amparo de la 'cláusula comercial' prevista en el texto constitucional nacional"; dejó debidamente aclarado que "si bien el agravio comporta el planteo de inconstitucionalidad de las normas tributarias, y que dicha cuestión exorbita el ámbito de competencia del Tribunal (art. 12 del Código Fiscal t.o. 1996 y concordantes ant., art. 14 del Decreto Ley N° 7603/70 y sus modificatorias), dadas las particularidades del caso, y la existencia de antecedentes jurisprudenciales emanados de la Corte Suprema de Justicia de la Nación al respecto, ello no es óbice para desarrollar el criterio de la Sala". Sin embargo luego de analizar los hechos de la causa, sostuvo que "la correcta subsunción de los hechos traídos a debate en los precedentes jurisprudenciales citados por el apelante en su recurso, debe necesariamente implicar la desestimación de los agravios introducidos en este aspecto, por no configurarse el caso establecido jurisprudencialmente que determinaría la inexigibilidad del gravamen". Agregando que "la eventual vulneración del principio de razonabilidad derivado de la fijación de dichas tasas de interés resulta materia ajena a la competencia del Cuerpo, en la medida que obliga a pronunciarse acerca de la

72 TFABA, Sala III, Expediente N° 2306-605085/02, caratulado "Giac Gas S. A.", Resolución del 15-III-2007.

constitucionalidad en el ejercicio de la potestad reglamentaria delegada (conf. artículo 12 del Código Fiscal y 14 del Decreto-ley 7603/70 anteriormente citados)" [73].

Finalmente debemos señalar que la Sala III del Tribunal Fiscal de la Provincia de Bs. As., en varias oportunidades, por aplicación del art. 12 del Código Fiscal, aplicó el criterio sentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los fallos "AGUEERA" e "Hidroeléctrica El Chocón S.A.", por el cual se declaran inconstitucionales los impuestos percibidos por la Provincia de Buenos Aires, con origen en lo dispuesto en los decretos-leyes 7290/67 y 9038/78 [74].

D. *Análisis de la cuestión*

Seguidamente analizaremos si la Administración Pública se encuentra habilitada para declarar la inconstitucionalidad de las leyes. En lo que a este tratamiento respecta, consideraremos separadamente la posibilidad de ejercer el control de constitucionalidad por parte de la Administración activa y por los denominados "tribunales administrativos", dado que dentro de esta última categoría corresponde incluir a los tribunales fiscales, que como ya vimos cuentan con previsiones normativas específicas sobre la materia.

Como señala SPISSO, el control constitucional comprende dos aspectos: a) uno "negativo", cuando descalifica normas o actos contrarios a la Constitución; b) otro "positivo", cuando realiza interpretación de normas constitucionales o in-

73 TFABA, Sala III, Expediente N° 2306-152314/04, caratulado "Cía. Micro Ómnibus La Colorada", Resolución del 9-IX-2008.

74 TFABA, Sala III, Expediente N° 2403-1774/03 caratulado "Demanda de repetición decretos leyes 7290 y 9038- Isaac Migrabi", Resolución del 27-IV-2006; Expediente N° 2403-2176/03 caratulado "Demanda de repetición decretos leyes 7290 y 9038- Club Atlético Banfield", Resolución del 30-III-2006; Expediente N° 2403-1772/03, caratulado "Sanitarios Lomas SRL", Resolución del 28-II-2006.

fraconstitucionales [75]. Así, la CSJN ha señalado, en el caso "Municipalidad de Laprida c/Universidad de Buenos Aires" del 29-IV-1986, que "el control de constitucionalidad de las leyes que compete a los jueces, y especialmente a la Corte Suprema, en los casos concretos sometidos a su conocimiento en causa judicial, no se limita a la función en cierta manera negativa, de descalificar una norma por lesionar principios de la Ley Fundamental, sino que se extiende positivamente a la tarea de interpretar las leyes con fecundo y auténtico sentido constitucional, en tanto la letra o el espíritu de aquéllas lo permita" [76].

Sobre estas bases, nos adentramos en la consideración de si resulta constitucionalmente admisible que un órgano administrativo pueda controlar la constitucionalidad de una ley o de un reglamento [77].

a. La Administración activa

Respecto de la Administración activa, consideramos que la misma carece absolutamente de potestad para declarar la inconstitucionalidad de las leyes. A la Administración Pública no le corresponde juzgar sobre la validez de las leyes, sino aplicarlas. No resulta admisible que la Administración, por sí y ante sí, alegue la inconstitucionalidad de una ley en su favor y en perjuicio de los derechos de terceros.

En este sentido corresponde tener presente que la Procuración del Tesoro de la Nación ha señalado que "a diferencia del Tribunal Fiscal de la Nación, la Administración carece de una facultad atribuida por la ley para expedirse respecto de la inconstitucionalidad de las leyes,...cuando la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya declarado la inconstitucionalidad de las mismas... (v. art. 185, Ley N°

75 SPISSO, Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario*, cit., p. 500.

76 *Fallos*, 308:647.

77 Circunscribiéndose nuestro análisis a "normas" tributarias, no analizaremos la situación vinculada con los actos administrativos de alcance individual y los actos de alcance general no normativos, que resulten contrarios a la Constitución, por no tratarse de "normas".

11683 (LPT) y modificatorias, t.o. Decreto N° 821/98, B.O. del 20-7-98)" [78].

En dicha oportunidad señaló también que "en el sistema constitucional argentino las sentencias que dictan los jueces carecen de efectos *erga omnes*. Sus alcances se circunscriben, por vía de principio, al caso concreto sobre el cual han recaído (v. *Fallos*, 25:364; 12:372; 95:51; 115:163 y 306:1125, entre muchos otros), y no obligan sino en las causas para las cuales se han dictado (v. *Fallos*, 304:898)" y que "tal como lo ha sostenido nuestro más Alto Tribunal la declaración de invalidez constitucional...no supone la derogación de una ley sino tan sólo la imposibilidad de aplicarla al caso que ha sido materia de juzgamiento (v. *Fallos*, 319:1524)", motivo por el cual estimó que correspondía rechazar la petición del recurrente sobre la aplicación del fallo invocado en abono de su derecho (CSJN causa "Selcro S.A.", sentencia del 23-X-2003), por cuanto carece de efectos vinculantes o de valor de cosa juzgada respecto del caso examinado.

Sin embargo en otros casos la Procuración del Tesoro parece morigerar su criterio señalando que "si bien, en nuestro sistema institucional los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación no deciden en términos generales y abstractos sino con los casos concretos sometidos a su decisión, el carácter definitivo y último de sus sentencias respecto de la aplicación e interpretación del derecho y la necesaria armonía con el comportamientos de los distintos órganos del Estado, son factores que determinan, en principio, la procedencia de que la Administración se atenga a la orientación que sustente la Corte en el ámbito jurisdiccional (conf. Dict. 243:1; 246:693)" [79].

En la Provincia de Buenos Aires la prohibición es contundente; el art. 12 del Código Fiscal establece que "los órganos administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias". De esta norma

78 *Dictámenes*, 262:176.
79 *Dictámenes*, 265:183.

parece desprenderse que además de impedir la declaración de inconstitucionalidad de leyes tributarias, también se encuentra vedado a los órganos administrativos declarar la inconstitucionalidad de un reglamento, ya que el artículo en cuestión hace referencia a "normas tributarias", concepto que abarca además de las leyes, a las normas de naturaleza reglamentaria.

Sin embargo respecto de los reglamentos creemos necesario hacer algunas consideraciones adicionales. En el caso de un reglamento inconstitucional, la cuestión no pasa por si puede ser declarado inconstitucional o no por parte de la Administración (recuérdese que más allá de lo que pueda ocurrir en supuestos especiales de excepción, la declaración de inconstitucionalidad tiene efectos para el caso en concreto y no implica la derogación de la norma inconstitucional sino tan sólo la inaplicación de la misma en el caso), sino que aquí entra en juego una potestad más amplia, la posibilidad de derogación del mismo. La cuestión depende de la relación jerárquica existente entre el órgano que debe aplicar el reglamento inconstitucional y el que lo emitió. Nada impide que el órgano emisor del reglamento u otro jerárquicamente superior lo derogue o revoque si lo considera inconstitucional. Si quien debe aplicar el reglamento tiene jerarquía inferior al órgano emisor, no podrá derogarlo ni tampoco podrá dejar de aplicarlo en el caso concreto.

Ahora bien, si el órgano administrativo que debe aplicar el reglamento no se encuentra en relación jerárquica con el emisor del mismo, vgr. por existir entre ambos una relación de tutela administrativa, no podrá ni derogar el reglamento ni dejar de aplicarlo en el caso en concreto.

Así por ejemplo, los funcionarios de la Agencia de Recaudación de Buenos Aires (ARBA) (entidad autárquica, conforme surge del art. 1 la ley 13.766, y por lo tanto vinculada con la Administración central mediante una relación de tutela administrativa y no de jerarquía), carecen de facultades para derogar o dejar de aplicar reglamentos que dicte el Poder Ejecutivo provincial, so pretexto de su inconstitucionalidad. Sin embar-

go, el Director Ejecutivo de ARBA se encuentra facultado para abrogar las resoluciones de carácter normativo emitidas por él o por sus subordinados jerárquicos, en caso de considerarlas contrarias a la Constitución local o a la nacional.

En todo caso debe quedar en claro que el ejercicio de la potestad derogatoria de la Administración respecto de un reglamento considerado inconstitucional, debe dejar a salvo los derechos de terceros adquiridos con anterioridad a la derogación del reglamento.

b. El caso de los tribunales administrativos

En otra oportunidad dejamos sentada nuestra posición contraria a la admisión del ejercicio de funciones jurisdiccionales por parte de organismos administrativos, por más que por sus características de organización, integración e independencia sean catalogados como "tribunales administrativos" (categoría que incluye a los tribunales fiscales de apelación) [80].

Por lo tanto, considerando inconstitucional la asignación de funciones jurisdiccionales a los tribunales administrativos, la conclusión que se deriva es el rechazo de la posibilidad del ejercicio del control de constitucionalidad por parte de éstos [81].

Sin embargo, como nuestra CSJN ha admitido la constitucionalidad de la asignación de funciones jurisdiccionales, propias del Poder Judicial, en cabeza de órganos administrativos, siempre y cuando se cumpla con los requisitos que ella misma ha establecido en su jurisprudencia [82], corresponde dejar de lado, al menos momentáneamente, nuestra posición, para continuar con el análisis de la normativa involucrada, partiendo de la base del reconocimiento del ejercicio de funciones jurisdiccionales por parte de órganos administrativos realizado por la Corte. Sentado ello, entendemos que partiendo de dicho reconocimiento -que no compartimos- resulta posible admitir la posibilidad de que estos tribunales administrativos declaren la inconstitucionalidad de las normas.

80 MÉNDEZ, Sebastián, "La 'función jurisdiccional de la Administración' y el art. 8 Pacto de San José de Costa Rica", JA 2007-I-1298.

81 En el mismo sentido se pronuncia SPISSO, Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario*, cit., p. 500.

82 Al respecto ver la síntesis de la evolución jurisprudencial de la CSJN en la materia que realizamos en el parágrafo III de nuestro trabajo ya citado. "La 'función jurisdiccional...", JA 2007-I-1298.

Rodolfo SPISSO, quien también considera una trasgresión constitucional la asignación de funciones jurisdiccionales a los llamados "tribunales administrativos", sostiene que "si se reconoce la legitimidad del ejercicio jurisdiccional por parte de tribunales administrativos, que, según la Corte, implica el cumplimiento de verdaderas funciones judiciales, forzosamente habrá que admitir el del control de constitucionalidad por parte de aquéllos" [83].

En cuanto a las normas que contienen la autorización para que los tribunales fiscales apliquen la jurisprudencia de la CSJN (y de la SCBA, en el caso de las normas de la Provincia de Buenos Aires), consideramos que incurren en un grave error.

La declaración de inconstitucionalidad de una norma, por regla, tiene efectos para el caso en concreto en el cual ha sido pronunciada (salvo el supuesto especial de los procesos colectivos y las acciones de clase, u otros casos en los cuales se le ha dado expresamente un efecto diferente). Esto es, no deroga la norma, no la quita del ordenamiento jurídico, motivo por el cual dicha norma deberá seguir siendo aplicada, en todos aquellos casos en que no sea declarada inconstitucional por un órgano judicial.

Un órgano judicial que se encuentra frente a una norma declarada inconstitucional por la CSJN debe analizar nuevamente la cuestión a fin de resolver si en el caso en concreto que tiene en estudio la aplicación de dicha norma resulta inconstitucional, y en caso de respuesta afirmativa, debe así declararlo. Vale decir, el órgano judicial no aplica la declaración de inconstitucionalidad de la Corte en su caso, sino que en todo caso el pronunciamiento de dicho tribunal podrá servirle como un fundamento para proceder a una nueva declaración

83 SPISSO, Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario*, cit., p. 502.

de inconstitucionalidad de la norma. También puede declarar la inconstitucionalidad de una norma respecto de la cual la Corte no se ha pronunciado o incluso respecto de una norma que el Máximo tribunal ha considerado constitucional.

Ahora bien, si un órgano administrativo (con supuestas funciones jurisdiccionales) no puede, como lo establecen los arts. 12 del Código Fiscal de la Provincia de Bs. As., 14 del decreto-ley 7603/70, 185 de la ley 11.683 y 1164 del Código Aduanero, declarar la inconstitucionalidad de una ley, pero puede aplicar la jurisprudencia de la CSJN y de la SCBA que hayan declarado la inconstitucionalidad de dichas normas, ¿qué es lo que realmente le está permitiendo esta norma?

Obviamente, no podría permitirle inaplicar la norma declarada inconstitucional por dichos tribunales, con la sola cita del precedente jurisprudencial que contiene dicha declaración, ello por la sencilla razón de que dicho precedente no obliga más que en el caso concreto y que incluso no podría adoptar dicho comportamiento un órgano judicial que sí se encuentra habilitado para declarar la inconstitucionalidad de una norma.

Entonces, parecería que estas normas (arts. 12 del Código Fiscal de la Provincia de Bs. As., 14 del decreto-ley 7603/70, 185 de la ley 11.683 y 1164 del Código Aduanero) habilitan al Tribunal Fiscal a tomar como fundamento la declaración de inconstitucionalidad emanada de los citados órganos judiciales para que, analizada la cuestión en el caso concreto sobre dichos parámetros, resuelva la cuestión aplicando la norma (si la considera constitucional) o inaplicándola (si la entiende inconstitucional). En este sentido se ha señalado que "en cuanto a la aplicabilidad de la doctrina de la Corte, el tribunal deberá apreciar las circunstancias del caso y determinar si existen nuevos elementos de juicio no considerados anteriormente por la autoridad judicial o si hay alteración en la integración de la Corte que permite pensar en un cambio de su interpretación" [84].

84 GIULIANI FONROUGE-NAVARRINE, *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social*, cit., p. 827.

Vemos que, en definitiva, más allá de la contradictoria redacción de estas normas, las mismas habilitarían al Tribunal Fiscal (Nacional o Provincial) a declarar la inconstitucionalidad de una ley. Pero esta habilitación para la declaración de inconstitucionalidad de una ley tiene un importante límite normativo. La misma se encuentra condicionada a la existencia de precedentes emanados de la CSJN (en el caso del Tribunal Fiscal de la Nación) y de la SCBA (en el caso del Tribunal Fiscal de la Provincia) que hayan previamente declarado la inconstitucionalidad de la norma en cuestión en otros casos. La declaración de inconstitucionalidad que habilita el ejercicio de esta excepcional potestad por parte del Tribunal Fiscal debe provenir únicamente de dichos órganos judiciales, no habilitando la potestad del Tribunal Fiscal para declarar la inconstitucionalidad de una norma, las declaraciones de inconstitucionalidad emanadas de juzgados de primera instancia, tribunales de instancia única o cámaras de apelaciones. Tampoco puede, pese a su supuesta función jurisdiccional, declarar la inconstitucionalidad de una norma con base en los propios argumentos, sin que haya mediado declaración judicial previa de inconstitucionalidad.

Entonces, cabe preguntarse por qué, un órgano investido con funciones jurisdiccionales, tiene esta restricción en el ejercicio de su competencia; restricción que por otra parte no se presenta respecto de ningún órgano judicial. Una primera respuesta surge evidente: el tribunal administrativo carece de verdaderas funciones jurisdiccionales. Pero como ya señalamos, la postura adoptada por la Corte admite la asignación de este tipo de funciones en cabeza de órganos administrativos, razón por la cual corresponde hallar otra respuesta.

Rodolfo SPISSO sostiene que "resulta manifiestamente antijurídico que, en el alto ministerio de juzgar, los llamados 'jueces administrativos' tengan que prescindir de la Constitución, cuya supremacía está expresamente consagrada en su art. 31, ya que ello implicaría obligarlos, en muchos casos, a dictar resoluciones a sabiendas de su ilegalidad por contrariar nuestra ley fundamental, por lo que nos encontraríamos objetiva-

mente ante la figura penal del 'prevaricato' (art. 269, Código Penal), que ante el óbice legal al ejercicio del control de constitucionalidad, obviamente no es punible, aunque no por ello menos reprochable" [85].

Sostiene además el autor citado que "no se puede argüir que con el control de constitucionalidad por parte de los tribunales administrativos se vulnera el principio de la división de los poderes del Estado, ya que, en su caso, el desequilibrio es consecuencia de la asunción de funciones judiciales por parte de la Administración, no obstante la clara disposición del art. 109 de la Constitución nacional. Si la constitucionalidad de tales tribunales ha sido admitida -en el parecer de la Corte-, va de suyo que el ejercicio de la jurisdicción constitucional por parte de éstos surge como una consecuencia ineludible" [86]. Afirma que "partiendo de la validez constitucional de los tribunales administrativos, según el criterio de la Corte -con el cual nosotros discrepamos-, el art. 185 de la ley 11.683 es notoriamente inconstitucional, ya que el principio de la supremacía constitucional no puede desconocerse mediante el simple procedimiento de transferir funciones propias del Poder Judicial a tribunales administrativos, enmarcados en la órbita del Poder Ejecutivo". Señala la manifiesta autocontradicción del art. 185 de la ley 11.683, por cuanto "si la prohibición pretendiera encontrar fundamento en el principio de la división de los poderes del Estado, no resulta congruente con él que se admita el control constitucional por parte del Tribunal Fiscal en la medida en que siga la jurisprudencia de la Corte Suprema", agregando que "en nuestro orden federal, cuando la Corte declara la inconstitucionalidad de una ley, la sentencia no tiene, en principio, efectos *erga omnes*, por lo que esa descalificación efectuada por el tribunal implica desaplicar la ley en y para el caso juzgado, sin que ello conduzca a la abrogación de la norma declarada inconstitucional. Siendo ello así, si existiera vio-

85 SPISSO, Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario*, cit., p. 502.
86 Íd., p. 503.

lación al principio de la división de poderes en el ejercicio por el Tribunal Fiscal de la Nación del control de constitucionalidad, dicha trasgresión también se configuraría en la excepción a la prohibición que consagra el art. 185 de la ley 11.683" [87].

Al respecto Alberto B. BIANCHI sostiene que una ley que prohibiera a los tribunales judiciales ejercer el control sería claramente inconstitucional y se pregunta si sería igualmente inconstitucional la que impusiera esta prohibición a los tribunales administrativos, recordando en tal sentido la limitación impuesta por el art. 185 de la ley 11.683 al Tribunal Fiscal de la Nación, señalando que en su opinión dicha restricción no sería inconstitucional, pues "el ejercicio de la función jurisdiccional en el marco de la Administración no es la regla, sino una excepción. Como tal, puede sufrir allí limitaciones que serían impropias en su sede natural, esto es, el poder judicial. En otras palabras, la función jurisdiccional no es propia de la Administración; ésta la ejerce por razones de orden práctico y a título de concesión a la flexibilidad en el manejo de la separación de poderes, pero no existe razón constitucional alguna que imponga una equiparación total entre los tribunales administrativos y los judiciales, ni impide que aquéllos tengan prohibido ejercer control constitucional. Además las decisiones de los tribunales administrativos nunca son definitivas, pues siempre están subordinadas a un control judicial posterior, que puede corregir sus deficiencias. Tampoco los tribunales administrativos podrían ser considerados el 'juez natural de la causa', entendido éste como el magistrado constitucionalmente habilitado para intervenir en un caso y sin cuya intervención el proceso atentaría en contra de la garantía contenida en el art. 18 de la Constitución" [88].

87 Íd., p. 505.
88 BIANCHI, Alberto B., *Control de constitucionalidad*, Tomo 1, cit., pp. 267-268.

III. Breve referencia a la presunción de inconstitucionalidad de las leyes

Una figura que ha cobrado fuerza en los últimos años es la de la presunción de inconstitucionalidad que recae sobre determinadas leyes. La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación nos presenta una gran variedad de casos en donde se ha entendido que ciertas normas se presumen inconstitucionales. Un lugar central entre estos pronunciamientos lo ocupan los casos vinculados con distinciones normativas basadas en categorías sospechosas [89]; sin perjuicio de lo cual también existen fallos que esta presunción se ha consagrado en materia de disposiciones que imponen el pago de una deuda ajena [90], supuesto este último que podría tener gran incidencia en materia tributaria en función de la responsabilidad solidaria que establece el Código Fiscal [91].

La principal consecuencia que se deriva de esta presunción de inconstitucionalidad para la Corte es que, frente a la presencia de las categorías sospechosas en una norma, se traslada al Estado demandado la responsabilidad de justificar constitucionalmente la normativa bajo análisis. Así, es la parte demandada quien deberá acreditar: 1) Que la regulación que hace la diferenciación persigue fines sustanciales; 2) Que los medios elegidos promueven efectivamente esos fines; y 3) Que no existen medios alternativos menos gravosos para el interesado para alcanzar los fines [92].

89 Así, puede verse con relación a la categoría "Nacionalidad", CSJN, "Hooft" (*Fallos*, 327:5118), "Gottschau" (*Fallos*, 329:2986) y "Mantecón Valdés" (*Fallos*, 331:1715); "Sexo", CSJN, "González de Delgado" (*Fallos*, 323:2659); y "Edad", CSJN, "Arguello" (*Fallos*, 327:5002) y "Franco"(*Fallos*, 325:2968).

90 CSJN, "Rodríguez" (*Fallos*, 316:713) y "Escudero" (*Fallos*, 323:2552).

91 Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal (T.O. 2011).

92 Conf. Buteler, Alfonso: "Presunción de inconstitucionalidad y derecho administrativo", La Ley, Supl. del 05-V-2011.

Frente a esta categoría de normas presuntamente inconstitucionales, la doctrina [93] ha comenzado a plantearse una serie de interrogantes que dicha presunción genera en el campo del Derecho Administrativo: ¿Se mantiene la presunción de legitimidad del acto administrativo, si el mismo se funda en una norma presuntamente inconstitucional o si el propio acto ha utilizado una de las categorías sospechosas?; ¿dicho acto administrativo puede ser desobedecido por el administrado si el mismo o la ley en que se basa se presume inconstitucional?; ¿la Administración Pública puede ejecutarlo?; ¿debe ser suspendido de oficio en sede administrativa?; ¿cabe ser menos exigente al analizar los recaudos de procedencia de una medida cautelar de suspensión de los efectos de un acto administrativo presuntamente inconstitucional o fundado en una ley portadora de tal presunción?; ¿puede adquirir firmeza un acto administrativo de estas características?

El análisis de estos interrogantes que aún no han sido resueltos por la doctrina ni por la jurisprudencia excede el marco de este trabajo, pero no queríamos dejar de hacer referencia a esta controvertida cuestión que sin lugar a dudas ocupará un lugar central en los debates jurisprudenciales y doctrinarios en los próximos tiempos.

Sin perjuicio de ello, y con relación a la temática de nuestro trabajo, se ha señalado que "la presunción de inconstitucionalidad también tiene efectos sobre el procedimiento administrativo, pues de efectuarse en sede administrativa un planteo de inconstitucionalidad de la norma sospechosa dicho cauce quedará desbordado -por lo menos a priori- ya que el órgano administrativo que debe resolver el recurso se encuentra inhabilitado para pronunciarse sobre la cuestión ya que esa facultad sólo le corresponde al Poder Judicial" [94].

93 En este sentido véase: Sammartino, Patricio M. E., "La causa y el objeto del acto administrativo en el Estado constitucional", en *Cuestiones de Acto Administrativo, Reglamento y otras fuentes del Derecho Administrativo*, Ed. RAP, 2009, p 59 y ss. y Buteler, Alfonso: "Presunción ...", cit.

94 Buteler, Alfonso: "Presunción ...", cit.

En tal caso, entendemos que debería considerarse que la falta de impugnación en sede administrativa de un acto presuntamente inconstitucional o fundado en una ley portadora de tal presunción, no puede constituir un obstáculo a la admisibilidad de la vía judicial. Ello en atención a que la Administración se encontraría imposibilitada de resolver la impugnación constitucional.

IV. Conclusiones

No corresponde al Poder Ejecutivo declarar la inconstitucionalidad de las leyes, ni puede por tanto dejar de cumplirlas por considerarlas inconstitucionales. La declaración de inconstitucionalidad corresponde en forma privativa al Poder Judicial. Los órganos de la Administración Pública tienen el deber de interpretar la ley y analizar su compatibilidad con la Constitución; pero si consideran que la norma legal resulta inconstitucional, por razones de equilibrio institucional, deben aplicar la ley, mientras no se declare judicialmente su inconstitucionalidad o mientras la norma no sea derogada. La mera alegación de inconstitucionalidad de una ley, formulada por un órgano de la Administración Pública, no puede ser suficiente para desligarla del cumplimiento de la ley.

Si se permitiese al Poder Ejecutivo o a cualquier otra autoridad administrativa, dejar de cumplir una ley que él mismo considera inconstitucional, se afectarían los principios de legalidad, división de poderes y seguridad jurídica.

No es concebible que el ordenamiento jurídico le atribuya la facultad de determinar si una norma legal debe aplicarse o dejar de aplicarse a la persona que se sienta perjudicada por dicha norma. Ello así por cuanto si los destinatarios de las normas pudiesen dejar de cumplirlas por tal razón, estaríamos ante sistemas jurídicos carentes de eficacia, que no podrían garantizar el orden, la paz, la seguridad jurídica y mucho menos la justicia.

Si los individuos (y la Administración Pública) pudiesen dejar de cumplir las leyes, cada vez que, a su criterio, se encon-

traran en conflicto con las normas constitucionales, estaríamos frente a un caos social [95]. Por ello toda norma legal debe presumirse constitucional hasta tanto sea declarada inconstitucional, por los órganos competentes.

De acuerdo al principio de presunción de legitimidad de los actos del Poder Público, no puede permitírsele a la Administración Pública, cuyos actos administrativos gozan también de presunción de legitimidad, dejar de cumplir los mandatos legales alegando su inconstitucionalidad, toda vez que las leyes son también una manifestación del poder público, y gozan por tanto de presunción de constitucionalidad. Mientras no se las declare inconstitucionales, debe prevalecer la presunción de constitucionalidad de las mismas, a fin de no colocar a la Administración en un lugar de privilegio respecto de los otros dos poderes del Estado [96].

Cuando el Poder Ejecutivo considera que una ley es inconstitucional, y ya no puede ejercer el veto, puede propiciar su derogación o modificación en el Congreso o la Legislatura respectiva, y también puede solicitar la declaración de inconstitucionalidad para el caso concreto ante el Poder Judicial, pero mientras no ocurra su derogación o su declaración de inconstitucionalidad, deberá cumplirla.

Ninguna limitación encontramos al ejercicio por parte de órganos administrativos del control de constitucionalidad en su faz positiva, por cuanto no provoca vulneración alguna a los principios mencionados en los párrafos precedentes.

Finalmente en lo que respecta a la posibilidad de que los tribunales fiscales, en cuanto tribunales administrativos, puedan declarar la inconstitucionalidad de las normas tribu-

95 Ello sin perjuicio de los supuestos en los cuales los individuos bajo determinadas circunstancias puedan alegar la desobediencia civil frente al derecho injusto.

96 Piénsese en un acto administrativo que declare inaplicable al caso una ley por considerarla inconstitucional. Dado que dicho acto es una manifestación de poder público goza de presunción de legitimidad y deberá ser cumplido por sus destinatarios mientras no sea declarado ilegítimo.

tarias, consideramos, sobre la base de nuestra postura negatoria respecto a la asignación de funciones jurisdiccionales a cualquier tipo de órgano administrativo, que tal posibilidad se encuentra vedada.

Sin embargo, teniendo en cuenta el reconocimiento que la CSJN ha realizado respecto de la constitucionalidad de la asignación de funciones jurisdiccionales a órganos administrativos, entendemos que partiendo de dicho reconocimiento -que no compartimos- resulta posible admitir la posibilidad de que estos tribunales administrativos declaren la inconstitucionalidad de las normas. En cuanto a la restricción a dicha potestad que surge de los arts. 12 del Código Fiscal de la Provincia de Bs. As., 14 del decreto-ley 7603/70, 185 de la ley 11.683 y 1164 del Código Aduanero, no creemos que, como sostiene SPISSO, dicha restricción sea inconstitucional, por cuanto, como bien ha destacado BIANCHI, esa asignación de funciones jurisdiccionales a órganos administrativos ha de entenderse con carácter excepcional, y por lo tanto sujeta a restricciones impropias en su sede natural.

LAS MEDIDAS CAUTELARES ADOPTADAS EN SEDE ADMINISTRATIVA

Martín R. ESPINOZA MOLLA

"La ley, la Constitución, el gobierno, son palabras vacías, si no se reducen a hechos por la mano del Juez, que, en último resultado, es quien los hace ser realidad o mentira" [1]

SUMARIO: I. Introducción.- II. La debida sujeción de los poderes públicos a los preceptos superiores de la juridicidad. 1. Enunciación de preceptos superiores esenciales vinculados a la materia. A. La forma republicana de gobierno. B. El principio de razonabilidad. C. Derechos y garantías de los ciudadanos.- III. Análisis de la normativa implicada frente a los preceptos superiores de la juridicidad. 1. Ley orgánica de Fiscalía de Estado. 2. Ley 13.406 de procedimiento de apremio para el cobro judicial de créditos fiscales por tributos, sus accesorios y sus multas de la Provincia o municipalidades contra sus deudores. 3. Código Fiscal. Sus sucesivas reformas. A. Ley 13.405. B. Ley 13.529. C. Ley 13.613. D. Ley 13.930.- IV. Reseña jurisprudencial bonaerense. 1. Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires. 2. Cámaras de Apelación. A. Contencioso Administrativa de La Plata. B. Contencioso Administrativa de Mar del Plata. C. Contencioso Administrativa de San Nicolás. D. Contencioso Administrativa de San Martín.- V. La situación en el orden nacional: las medidas cautelares administrativas en materia tributaria han sido declaradas inconstitucionales por la Corte Suprema de Justicia.- VI. Conclusiones

I. Introducción

Desde antiguo, las medidas cautelares han merecido un interés especial por parte de la doctrina, dando lugar a relevan-

1 ALBERDI, Juan Bautista, *Bases y puntos de partida para la organización política de la República Argentina*, 1ª ed., Libertador, Buenos Aires, 2005, p. 74.

tes estudios encaminados a la determinación de su naturaleza, su correcta denominación, sus caracteres y alcances, su grado de autonomía, su contenido y presupuestos; destacando sus particularidades en los ámbitos del Derecho Privado y del Público [2].

Explica PALACIO que la previsión de diferentes medidas en la legislación propias del denominado proceso cautelar, cuya finalidad se reduce a asegurar la eficacia práctica de la sentencia o resolución [3], lleva por fundamento la necesidad de neutralizar los riesgos existentes en cuanto "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, lo que ocurriría, entre otros casos, si desapareciesen los bienes o disminuyese la responsabilidad patrimonial del presunto deudor, se operase una alteración del estado de hecho existente al

2 Un estudio pormenorizado de la problemática desde una perspectiva iusprivatista es ofrecido por PALACIO, Lino E., *Derecho procesal civil*, LexisNexis-Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1992, t. VIII. Véase también, DE LÁZZARI, Eduardo N., *Medidas cautelares*, Platense, 2ª ed., La Plata, 1995, t. 1. Véase todavía CAMPS, Carlos Enrique, *Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires. Anotado, comentado y concordado*, LexisNexis-Depalma, 2004, t. 1.

Con referencia a la medidas cautelares en el Derecho Administrativo, y más específicamente, en el Código Contencioso Administrativo bonaerense, véanse CASSAGNE, Juan Carlos-PERRINO, Pablo Esteban, *El nuevo proceso contencioso administrativo en la Provincia de Buenos Aires*, 1ª ed., LexisNexis, Buenos Aires, 2006, p. 319 y sigs.: SORIA, Daniel Fernando, "Aspectos básicos de las pretensiones en el nuevo Código Procesal Administrativo de la Provincia de Buenos Aires", en Revista Argentina del Régimen de la Administración Pública (RAP), enero de 1999, año XXI, número 244, Buenos Aires, p. 34 y sigs.; RIZZI, Guillermo F., "Protección cautelar en el derecho contencioso administrativo", en AAVV, CAMPS, Carlos Enrique (Director), *Tratado de las medidas cautelares*, 1ª ed., T. 2, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2012, pág. 1551 y sigs.

3 El autor citado advierte que las medidas cautelares son también procedentes en los procesos voluntarios, aunque tal circunstancia no aparezca como habitual.

tiempo de interponerse la demanda o la solicitud, o se produjese un daño irreparable a la integridad física o moral de las personas" [4].

Las medidas cautelares han sido definidas como "una actividad preventiva que, enmarcada en esa objetiva posibilidad de frustración, riesgo o estado de peligro, a partir de un razonable orden de probabilidades acerca de la existencia del derecho que invoca el peticionante, según las circunstancias, y exigiendo el otorgamiento de garantías suficientes para el caso de que la petición no reciba finalmente auspicio, anticipa los efectos de la decisión de fondo ordenando la conservación o mantenimiento del estado de cosas existente o, a veces, la innovación del mismo según sea la naturaleza de los hechos sometidos a juzgamiento" [5].

Debe advertirse que esa definición contiene los requisitos de fundabilidad inherentes a toda medida cautelar [6], verosimilitud del derecho -*fumus boni iuris*- [7] y peligro en la demora

4 PALACIO, cit., t. VIII, p. 14.

5 DE LÁZZARI, cit., t. 1, p. 4

6 Tradicionalmente, se ha reconocido la existencia de dos clases de requisitos que deben reunir las pretensiones cautelares. De un lado, los denominados de admisibilidad -extrínsecos e intrínsecos-; y de otro lado, los recaudos de fundabilidad. Al respecto especifica PALACIO, Lino Enrique, cit., t. VIII, p. 23, "entre los requisitos extrínsecos de admisibilidad de la pretensión cautelar, la competencia del órgano judicial así como los relativos a la causa, al objeto y al tiempo de aquélla. Como requisitos de fundabilidad serán luego examinados la prueba de la verosimilitud del derecho y del peligro en la demora, para concluir con otro requisito extrínseco de admisibilidad como es el referente a la contracautela que, como principio, debe prestar el sujeto activo de la pretensión (o petición) cautelar".

7 PALACIO, cit., t. VIII, p. 32, explica que "(...) la fundabilidad de la pretensión que constituye objeto de aquél -proceso cautelar- no puede depender de un conocimiento exhaustivo y profundo de la materia controvertida en el proceso principal, sino de un conocimiento periférico o superficial encaminado a obtener un pronunciamiento de mera probabilidad acerca de la existencia del derecho discutido en dicho proceso. De allí que, para obtener el dictado de una resolución que acoja favorablemente una pretensión cautelar, resulta suficiente la comprobación de la apariencia

-periculum in mora- [8]; comprendiendo, además, el recaudo extrínseco de admisibilidad denominado contracautela [9].

Sin embargo, desde la perspectiva del Derecho Administrativo, corresponderá adicionar a los presupuestos enumerados [10] uno que es propio de los procesos cautelares contencioso administrativos, sea que la solicitud provenga de un ciudadano o de la propia Administración. Se trata de un requisito de fundabilidad negativo constituido por la necesidad de que la medida no afecte gravemente el interés público [11].

Con referencia al interés público, se ha dicho que su concepto coincide con el de interés general y con el de bien común, constituyendo, en definitiva, el interés común de todos los ciudadanos [12].

A su vez, GALLEGOS FEDRIANI considera que "el contenido concreto del interés público puede ser tan variado y diferente como el que es propio de cualquier interés particular o privado. Dependerá de las condiciones políticas, sociales, económicas, morales, y en general, culturales, reinantes en un país o en un lugar determinados, en un tiempo dado. Por eso mismo,

o verosimilitud del derecho invocado por el actor (tradicionalmente llamado *fumus boni iuris*), en forma tal que, de conformidad con un cálculo de probabilidades, sea factible prever que en el proceso principal se declarará la certeza de ese derecho. Por ello la ley no exige, a los fines de dicha comprobación, una prueba plena y concluyente, sino un mero acreditamiento, generalmente realizado a través de un procedimiento informativo".

8 DE LÁZZARI, cit., t. 1, p. 30 y sigs. PALACIO, cit., t. VIII, p. 34, expone: "Junto con la verosimilitud del derecho, constituye requisito específico de fundabilidad de la pretensión cautelar el peligro probable de que la tutela jurídica definitiva que el actor aguarda de la sentencia a pronunciarse en el proceso principal no pueda, en los hechos, realizarse (*periculum in mora*), es decir que, a raíz del transcurso del tiempo, los efectos del fallo final resulten prácticamente inoperantes".

9 PALACIO, cit., t. VIII, p. 36, explica que "A raíz de que la tutela cautelar se otorga tras el desenvolvimiento de un procedimiento meramente informativo y de un conocimiento sumario y, además, según se verá más adelante, sin previa audiencia de la parte afectada, la ley erige en requisito de admisibilidad de las pretensiones cautelares que versen sobre bienes la prestación, por el actor, de una caución que asegure a la otra parte el resarcimiento de los eventuales daños que le irrogue la medida solicitada indebidamente. Dicha caución, que la mayor parte de los códigos vigentes denomina contracautela, concreta, pues, el principio de igualdad, ya que viene a contrarrestar la ausencia de *contradicción* inicial que caracteriza, en general, al proceso cautelar".

10 Sin embargo, respecto del mencionado requisito extrínseco de admisibilidad, el propio Código Procesal Contencioso Administrativo, ley 12.008 y modificatorias, en su artículo 24 inciso 2, dispone: "No se exigirá contracautela cuando la parte que solicitare la medida cautelar fuere la Provincia, un municipio o un ente provincial o municipal".

11 Se trata de un presupuesto de fundabilidad de concepción jurisprudencial que luego ha sido adoptado legislativamente. Desde antiguo, la propia Corte Suprema de Justicia Nacional ha ponderado tal requisito procesal. En tal sentido, ha dicho que "A los requisitos ordinariamente exigibles para la admisión de toda medida cautelar, tratándose de la suspensión de una obra pública, debe agregarse la acreditación del peligro irreparable en la demora y, además, la ineludible consideración del interés público" (Causa A 508 XXIII, *in re*: "Astilleros Alianza S.A. de Construcciones Navales, Industrial, Comercial y Financiera c/Estado Nacional (PEN) s/ daños y perjuicios (incidente)", sentencia de 8 de octubre de 1991, *Fallos*, 314:1202).En el orden bonaerense, véase el Código Procesal Contencioso Administrativo (ley 12.008, ADLA t. LVII-E, p. 6207), artículo 22 (Texto según ley 13.101, art. 14, ADLA, t. LXIII-E, p. 5383). A su vez, en el ámbito nacional, la reciente ley 26.854 (B.O. N° 32.629, del 30 de abril de 2013) consagra el requisito de referencia, de modo especial a través de sus artículos 13, 14 y 15. Respecto de la relevancia del mencionado presupuesto de fundabilidad en el nuevo régimen cautelar, véanse SACRISTÁN, Estela B., "El concepto de interés público en la ley 26.854", LL 23/5/2013, pág. 145; ESPINOZA MOLLA, Martín R., "Dos aspectos estructurales del nuevo régimen cautelar de la ley 26.854: la amplitud de las potestades procesales del Estado y la incidencia del interés público como presupuesto de fundabilidad negativo", E.D. 253 - 16/08/2013, nro 13.002, pág. 1.

12 SAINZ MORENO, Fernando, "Reducción de la discrecionalidad: el interés público como concepto jurídico", Revista Española de Derecho Administrativo, N° 8, Civitas, Madrid, 1976, p. 63-94, citado por COMADIRA, Julio Rodolfo, *Procedimientos Administrativos. Ley Nacional de Procedimientos Administrativos Anotada y comentada*, La Ley, Buenos Aires, 2003, p. 259.

el contenido concreto del interés público no es fijo o invariable, sino que puede llegar a modificarse, total o parcialmente, como resultado de la alteración de las condiciones y de las costumbres que le han dado origen (...)" [13].

Respecto de los requisitos propios de las medidas cautelares en materia contencioso administrativa, la Suprema Corte de Justicia bonaerense, en ejercicio de la competencia transitoria atribuida por el artículo 215 de la Constitución provincial, ha tenido oportunidad de expedirse ponderando, de manera más o menos explícita, el requisito de no afectación al interés público [14].

Actualmente, al estudiar el presupuesto negativo de referencia, la doctrina concentra su atención desde la óptica del ciudadano y señalando los excesos en la ponderación de aquél, de lo cual se sigue la lesión a la garantía de tutela judicial efectiva [15].

13 GALLEGOS FEDRIANI, Pablo O., *Las medidas cautelares contra la Administración Pública*, Ábaco, Buenos Aires, 2002, p. 58, citado por TETTAMANTI DE RAMELLA, Adriana, "Las medidas cautelares en el proceso administrativo", en *Estudios de Derecho Administrativo X. El Proceso Administrativo en la República Argentina*, UCA-IEDA, 2004, p. 491.

14 Entre otras, causa B 63.590, *in re*: "Saisi, Griselda contra Municipalidad de General Rodríguez" (Sentencia de 5 de marzo de 2003); causa B 65.043, *in re*: "Trade S.A. contra Municipalidad de Moreno" (Sentencia de 4 de agosto de 2004); causa B 66.769, *in re*: "Club Estudiantes de La Plata contra Municipalidad de La Plata" (Sentencia de 26 de octubre de 2005); causa 64.121, *in re*: "Sedería Venus contra Dirección Provincial de Rentas s/Materia a Categorizar (Medida Autosatisfactiva Cuestión de Competencia Art. 6 ley 2961") (Sentencia de 14 de junio de 2006); B 64.769, "B. A. J. C. contra Caja de Seguridad Social para Escribanos de la Provincia de Bs. As. y/o Colegio de Escribanos de la Prov. Bs. As." (Sentencia de 8 de noviembre de 2006); causa B 65.727, *in re*: "Kel Ediciones S.A. y otra contra Provincia de Bs. As. (Dirección de Rentas)" (Sentencia de 4 de julio de 2007).

15 Véase CASSAGNE-PERRINO, cit., p. 343 y sigs., donde, luego de advertir que ese requisito negativo de fundabilidad es un principio que tiene su origen en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia Nacional y del fuero contencioso administrativo federal, con razón, afirman: "El recaudo, a pesar de ser defendido con énfasis por un sector de la doctrina nacional, se encuentra bastante desvalorizado en el proceso de evolución doctrinaria habiéndose sostenido que, en general, el mismo no puede prevalecer de cara al principio de tutela judicial efectiva (...)"; CARRANZA TORRES, Luis R., "Proyecciones del principio de la tutela judicial efectiva en cuanto a las medidas cautelares respecto de la Administración Pública", en EDA, 2006, p. 558; HERNÁNDEZ CORCHETE, Juan Antonio, "Medidas cautelares en lo contencioso administrativo y Constitución Española. Una propuesta para un debate aún abierto", Revista de Derecho Administrativo, 2001, LexisNexis, Buenos Aires, p. 163, donde afirma: "se hace imprescindible un juicio anticipado acerca de la legalidad de la actuación administrativa. De él dependerá que la Administración pueda hacer o no valer los privilegios que le asisten como depositario del interés público. Si resulta prima facie que la Administración actuó prescindiendo de los cauces jurídicos establecidos al efecto no podrá pretender que el Juez, al decidir sobre la concesión o no de una medida cautelar, haga jugar en su favor la prevalencia de los intereses públicos"; TETTAMANTI DE RAMELLA, cit., p. 473 y sigs.

Sin embargo, en los casos en que la pretensión cautelar es incoada por la Administración, el Juez también debe examinar cuidadosamente la presencia de aquel requisito negativo, pues en numerosas oportunidades, el otorgamiento de la medida cautelar en favor de la Administración podrá implicar, paradójicamente, la vulneración del propio interés público [16].

Tal afirmación resulta válida, pues aunque "la actividad administrativa, y la estatal en general, deben cumplirse y desarrollarse en forma que satisfagan las necesidades e intereses públicos, por ser éste el fin de la actividad del Estado" [17],

16 Al respecto, véase MARIENHOFF, Miguel S., *Tratado de Derecho Administrativo*, 5ª ed. actualizada, Abeledo-Perrot, 2003, t. I, p. 78, donde aludiendo al principio de legalidad, advierte: "también le impone a la Administración una especie de regla psicológica: la obligación de tener en cuenta, en su actuación, el interés público; es ésta la finalidad esencial de toda la actividad administrativa. El desconocimiento u olvido de este deber puede viciar el respectivo acto, incurriéndose, por ejemplo, en 'desviación de poder', que es una de las formas en que se concreta la 'ilegitimidad'".

17 MARIENHOFF, cit., t. I, p. 81. En el mismo sentido, véase GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo-FERNÁNDEZ, Tomás Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, T. I, 6ª ed. Civitas, Madrid, 1993, pág. 433, donde advierten: "Concretamente, las potestades administrativas deben ejercitarse en function del interés público, que no es el interés propio del aparato administrativo, sino el interés de la comunidad de la cual, como precisa

la Administración, en la práctica, suele apartarse en su actuación de aquéllos.

Cabe concluir que la sola circunstancia del requerimiento de una medida precautoria por la propia Administración, no implica *per se* que su otorgamiento no afecte gravemente el interés público, pues deberá ser estudiado cada caso en concreto.

Ahora bien, el cobro judicial de créditos fiscales se efectúa a través de los denominados juicios de apremio regulados por el decreto-ley 9122/78 [18], el cual determina la competencia del fuero contencioso administrativo cuando se trate de créditos de naturaleza tributaria; estableciendo, a su vez, que en los juicios de apremio donde se reclamen créditos fiscales de esencia no tributaria y en los deducidos por las municipalidades, serán competentes el fuero civil y comercial o, en su caso, los juzgados de paz [19].

En tal orden de ideas, deberá atenderse a la categoría de crédito fiscal -tributario o no tributario- y a la Administración

el artículo 103.1 de la Constitución 'la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales...'".

18 ADLA, t. XXXVIII-C, p. 2726 (31/08/78. Texto actualizado con las modificaciones introducidas por las leyes 11.796, 11.904, 12.727, 13.101, 13.244 y 14.331). El decreto ley, en su artículo 1°, determina: "El cobro judicial de los créditos fiscales de la Provincia o municipalidades contra sus deudores y responsables, se hará por el procedimiento de apremio establecido en el presente cuerpo legal".

19 Artículo 3° del decreto-ley 9122/78 -en la redacción dada por la ley 13.244-. A su vez, la ley 12.008, en su artículo 2, inciso 8 -incorporado por ley 13.101-, enuncia como materia incluida en la competencia contencioso administrativa las controversias relacionadas con la ejecución de tributos provinciales.

Por otra parte, es preciso recordar que la Suprema Corte de Justicia bonaerense, por medio de acuerdo 3055 de 4 de septiembre de 2002, procedió a autorizar la implementación de Secretarías de trámite de juicios de apremios en los Departamentos Judiciales de La Plata, Quilmes, Mar del Plata, La Matanza, San Isidro y Lomas de Zamora. Posteriormente, por acuerdo 2993, de 9 de octubre de 2002, se reglamenta el procedimiento para la tramitación de los juicios de apremios en esas dependencias.

Pública que deduzca la demanda de apremio -fisco provincial o municipio-, para determinar los casos en los cuales la procedencia de las medidas cautelares, accesorias de los juicios de apremio, se encuentre supeditada, a la par del cumplimiento de los recaudos inherentes a toda medida cautelar, a la presencia del presupuesto específico de las precautorias dispuestas en un proceso contencioso administrativo; recaudo que, como observáramos, posee carácter negativo y consiste en la no afectación grave del interés público [20].

Como veremos, la problemática de las medidas cautelares en el Derecho Administrativo, que hemos intentado esbozar, trae aparejada, además, una complejidad complementaria que consiste en determinar o esclarecer, de acuerdo a nuestro sistema jurídico, la validez de las denominadas medidas cautelares dispuestas en sede administrativa.

Ciertamente, entre nosotros, las medidas precautorias han sido materia propia de la competencia de los jueces, decididas dentro del denominado proceso cautelar, en virtud de su antiguo arraigo a la función judicial, constituyendo tal circunstancia premisa de los estudios tradicionales dedicados a esta materia [21].

Sin embargo, en los últimos años, con excepción de alguna antigua regulación precursora en la especie [22], la Legislatura

20 Con referencia a ese recaudo, estudiado desde la perspectiva del ciudadano que solicita la medida -aunque pensamos que las consideraciones son perfectamente aplicables a las cautelares requeridas por las Administraciones Públicas-, véase CASSAGNE-PERRINO, cit., p. 344, quienes advierten: "en cualquier supuesto, este requisito debe ser aplicado con estrictez a la luz de razonables pautas interpretativas, pues de lo contrario, debido a su imprecisión y vaguedad, una interpretación muy amplia podría conducir a negar prácticamente la tutela cautelar en todos los casos".

21 Entre otros, véase PALACIO, cit., t. VIII, p. 14. Véase también, DE LÁZZARI, cit., t. 1, p. 5.

22 En efecto, el decreto ley 7543/69 denominado Ley Orgánica de Fiscalía de Estado (ADLA t. XXIX-C p. 3270), ya en su texto originario atribuía para determinados supuestos, la facultad del fiscal de Estado para disponer embargos o inhibiciones generales de bienes (artículo 16).

bonaerense ha dictado numerosas leyes por las cuales se habilita a las Administraciones Públicas, en resguardo de créditos fiscales, la adopción de medidas cautelares en su propia sede.

Vale decir, se les atribuye legislativamente la potestad de trabar medidas precautorias, sin necesidad de la intervención de los jueces, en algunos supuestos; y en otros, con una participación reducida o meramente formal de los mismos, con un desbordado margen de discrecionalidad. A punto tal que, como luego veremos, en algunos supuestos las normas contienen construcciones gramaticales imperativas respecto de la disposición de cautelares dirigidas a los propios magistrados, en perjuicio evidente del sistema republicano de gobierno [23].

Pues bien, el estudio que nos proponemos de las medidas cautelares dispuestas en sede administrativa, debe procurar, con una visión concreta de la normativa vigente vinculada al tema, la delimitación de la validez de aquellas potestades administrativas concedidas por el legislador, a la luz de los preceptos superiores de la juridicidad.

En la búsqueda de tal objetivo, partiremos del estudio de la debida sujeción de los poderes públicos a los preceptos superiores de la juridicidad, precisando cuáles de esas normas condicionan más específicamente los mecanismos de percepción de créditos fiscales, y, de manera directa, los de materia tributaria.

Luego, con ese panorama preliminar, nos abocaremos al análisis de la legislación bonaerense ligada con las denominadas medidas cautelares administrativas.

Más adelante, ofreceremos una reseña de la jurisprudencia bonaerense de mayor relevancia en la materia.

Finalmente, haremos breve mención de la situación en el orden nacional, en cuanto la atribución de unas facultades legales similares a las que trataremos, ha sido declarada inconstitucional por la propia Corte Suprema de Justicia Nacional.

23 En tal sentido, los términos de los artículos 5 y 6 de la ley 13.406; artículos 14 y 13 del código fiscal -este último, en la redacción dada por la ley 13.405-; artículo 16, párrafo incorporado por ley 13.244, *in fine*, de la ley orgánica de fiscalía de Estado, decreto ley 7543/69; legislación que será analizada en el acápite III, al cual, *brevitatis causae*, remitimos.

II. La debida sujeción de los poderes públicos a los preceptos superiores de la juridicidad

De modo preliminar al análisis propuesto, es menester destacar la relevancia que posee para todo Estado una adecuada recaudación de sus créditos fiscales, cuyo producido, en caso de aplicarse correctamente, significará la concreción de objetivos fundamentales en los cuales, con evidencia, se halla comprometido el interés público.

En el sentido expuesto, y con referencia a los créditos fiscales de naturaleza tributaria, la propia Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires ha recordado: "En materia tributaria no puede soslayarse la necesidad estatal de percibir las rentas ordinarias en la forma y oportunidad establecida por la ley, como condición indispensable para el funcionamiento regular del Estado. En este sentido, la Corte Suprema de la Nación ha destacado que uno de los peores males que el país soporta es el gravísimo perjuicio social causado por la ilegítima afectación del régimen de los ingresos públicos que proviene de la evasión o bien de la extensa demora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias (*Fallos*, 313:1420; 316:766)" [24].

Es innegable que el Estado, a través de los poderes constituidos, debe ejercitar la potestad recaudatoria inherente a sus respectivas funciones.

24 Causa C 94.824, *in re*: "Frisar S.A. Incidente de revisión (iniciado por Fisco de la Prov. Bs. As.)" (Sentencia de 29 de diciembre de 2008). En ese orden de ideas, la Corte Suprema de Justicia Nacional ha señalado que: "se justifica que las leyes tributarias contemplen medios coercitivos para lograr la satisfacción oportuna de las deudas fiscales cuya existencia afecta de manera directa el interés de la comunidad porque gravitan en la percepción de la renta pública (...)" (*Fallos*, 316:42, *in re*: "Santa Cruz, Provincia de c/Yacimientos Petrolíferos Fiscales (Sociedad del Estado) s/ ejecución fiscal", sentencia de 2 de febrero de 1993).

Y es igualmente evidente que todo ciudadano tiene el deber de contribuir, de acuerdo a los parámetros constitucionales, a la consecución del bienestar general, posible, entre otros factores, a través del acrecentamiento en la percepción de fondos públicos derivados del cumplimiento de obligaciones fiscales [25], lo cual implica -o debería significar-, en definitiva, su utilización en la concreción del interés público, en la satisfacción de necesidades públicas.

De tales premisas se deriva -como regla que no debemos olvidar-, que tanto los ciudadanos como los poderes constituidos se hallan sometidos a la legalidad, o más propiamente, a la juridicidad, implicando tal sujeción un principio fundamental, necesario e inherente a todo Estado de Derecho [26].

Principio del cual derivan, de un lado, deberes, obligaciones de los ciudadanos y derechos y garantías cívicos; y, de otro lado, potestades de los poderes públicos y límites a esas potestades públicas [27].

25 En tal sentido, véase causa B 61.815, *in re*: "Rocco, Lucrecia contra Provincia de Buenos Aires (Ministerio de Economía). Demanda contencioso administrativa" (Sentencia de 30 de marzo de 2005), donde la Suprema Corte de Justicia bonaerense ha afirmado: "Según se desprende de la Constitución nacional, cada persona debe contribuir a la cobertura de las erogaciones estatales en 'equitativa proporción' a su aptitud económica de pago público, es decir, a su capacidad contributiva (art. 16). Ya que tal como lo afirma Villegas, la Constitución nacional consagra implícitamente en este artículo el principio de la capacidad contributiva".

26 Reiteradamente, la Suprema Corte bonaerense ha invocado este valioso principio, y reafirmando su vigencia, sostuvo: "La Administración se encuentra sometida al principio de legalidad, por el cual el Estado a la vez que impone la observancia de ciertas reglas, se ajusta a ellas, asegurando de tal modo el equilibrio entre las prerrogativas del Poder y los Derechos de los individuos. En esa sujeción al orden jurídico radica una de las bases del Estado de Derecho, sin la cual no sería factible el logro de sus objetivos" (Causa B 61.742, *in re*: "Colegio de Asistentes Sociales y/o Trabajadores Sociales de la Provincia de Buenos Aires contra Provincia de Buenos Aires (Dirección General de Cultura y Educación). Demanda contencioso administrativa" (Sentencia de 18 de junio de 2008).

27 Al respecto véase GARCÍA DE ENTERRÍA-FERNÁNDEZ, cit., t. I, p. 429, donde advierten: "El principio de legalidad de la Administración,

Ahora bien, resultando claro que el Estado posee una potestad recaudatoria, atribuida con la finalidad de propender a la satisfacción del interés público [28], y ante el incumplimiento frecuente de los ciudadanos de sus obligaciones fiscales: ¿debe el Estado ejercer tal potestad de manera que busque alcanzar la eficiencia recaudatoria, careciendo de relevancia que para ello deba transgredir preceptos superiores de la juridicidad? Es decir, ante la violación de un imperativo trascendente como es el cumplimiento de obligaciones fiscales, y a fin de recomponer la juridicidad vulnerada, ¿es válida la vulneración de otras directrices emanadas de la propia juridicidad, algunas de las cuales poseen una trascendencia tal que su trasgresión lesiona al sistema republicano mismo?

Consideramos que toda potestad recaudatoria debe ser ejercida, ciertamente, de manera que se obtenga la máxima eficiencia sin detrimento de principios esenciales y superiores de nuestro sistema jurídico.

Es que la búsqueda del éxito en la percepción de créditos públicos, irreprochable en su apropiado ejercicio, de modo alguno debe significar la transgresión de la juridicidad, y, de manera particular, como luego veremos, de las directivas superiores contenidas en ella.

Bajo tales premisas, debemos examinar ahora ese principio fundamental que, como derivación de todo auténtico Estado de Derecho, consagra el deber de sometimiento de los poderes públicos y de los ciudadanos al ordenamiento jurídico en su conjunto [29]. Se trata, naturalmente, del denominado principio

con el contenido explicado, se expresa en un mecanismo técnico preciso: la legalidad atribuye potestades a la Administración, precisamente. La legalidad otorga facultades de actuación definiendo cuidadosamente sus límites, apodera, habilita a la Administración para su acción confiriéndole al efecto poderes jurídicos".

28 Pues, como lo sostienen GARCÍA DE ENTERRÍA-FERNÁNDEZ, cit., t. I, p. 433, "las potestades administrativas deben ejercitarse en función del interés público".

29 Para definir tan relevante principio, hemos recurrido al sentido amplio que le otorga la Constitución Española, que en su artículo 9.1

de legalidad o juridicidad, al cual debemos recurrir en virtud de su trascendencia vital.

Pues bien, la legalidad o, más propiamente, la juridicidad [30], se exhibe conformada por aquello que la doctrina, en la búsqueda de sus contornos, ha denominado también bloque de la

establece: "1. Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico"; principio que luego, en su artículo 103, precisa de manera concordante: "1. La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho. 2. Los órganos de la Administración del Estado son creados, regidos y coordinados de acuerdo con la ley". A su vez, otras Constituciones extranjeras le han otorgado semejante amplitud al principio de referencia. Entre otras, la Constitución italiana, artículo 54.

Dentro de nuestro ámbito nacional, entre las provincias que han consagrado el principio en sus Constituciones -tales como Salta y Neuquén-, la Constitución de la Provincia de La Rioja le confiere una adecuada amplitud en su artículo 3, preceptuando: "El Estado provincial garantiza, a través de todos sus actos, el logro de la democracia participativa en lo económico, político, social y cultural. La actividad de todos los órganos del Poder Público está sujeta a los principios republicanos, en particular a la publicidad de los actos, legalidad de las acciones de los funcionarios, periodicidad de las funciones y efectiva rendición de cuentas".

30 Respecto de la locución juridicidad, véase COMADIRA, Julio Rodolfo, *Derecho Administrativo*, 2ª ed. actualizada y ampliada, LexisNexis, Buenos Aires, 2003, p. 279; donde expresa su posición, diciendo: "(...)ella representa mejor, según nuestra opinión, la idea de que el accionar de la Administración Pública en la procura del bien común supone, necesariamente, el respeto de todo el orden jurídico". Y luego, en la p. 493, explica: "La Administración Pública debe actuar con arreglo al ordenamiento jurídico, comprendiendo en esta última expresión (...) al sistema jurídico entendido como unidad. Desde esta perspectiva parece, entonces, más preciso, terminológica y conceptualmente, referirse no a legalidad sino a la juridicidad en tanto locución que, por su carácter genérico, describe mejor el fenómeno que se intenta aprehender".

legalidad [31], bloque de constitucionalidad [32], o también pirámide de la legalidad [33].

Con referencia a la cuestión terminológica apuntada, consideramos que delimitar adecuadamente el concepto que se pretende definir implica distinguir entre una faz estática y otra dinámica del mismo. En efecto, para referirnos a las normas como unidad, integrada por el ordenamiento jurídico en su conjunto, desde un aspecto estático -ilustrativo de esa unidad-, receptamos la posición de COMADIRA [34], en cuanto reconocemos que el término juridicidad contiene una precisión que permite comprender, adecuadamente, el objeto de estudio.

Desde otra perspectiva, que hemos rotulado como dinámica, en cuanto se intenta describir la necesaria relación jerárquica existente entre las normas integrantes de la juridicidad, entendemos que esta última expresión debe vincularse a la de idea de una pirámide normativa [35].

Debemos pues concluir que juridicidad y pirámide de juridicidad, desde el análisis propuesto, constituyen términos que conceptualizan aspectos de un mismo fenómeno. Diferentes

31 HAURIOU, Maurice, *Précis de Droit Administratif et de Droit Public*, 10ª ed. Sirey, París, 1921, p. 53, nota 1, y 67; citado por COVIELLO, Pedro José Jorge, "La denominada zona de reserva de la Administración y el principio de la legalidad administrativa", en *Derecho Administrativo*, obra colectiva homenaje al Profesor Miguel S. MARIENHOFF, CASSAGNE, Juan Carlos (Dir.), Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1998, p. 206.

32 Respecto de tal expresión, véase COVIELLO, cit., p. 206, nota 52, donde recuerda: "En las últimas décadas se ha desarrollado a partir de las ideas de Hauriou la de 'bloque de constitucionalidad' como forma de designar el conjunto de principios y reglas de valor constitucional".

33 Véase GORDILLO, Agustín, *Después de la Reforma del Estado*, Fundación de Derecho Administrativo, 2ª ed., Buenos Aires, 1998, p. VI-2, en donde expresa: "Se ha evocado también la idea, no de un bloque, sino de una pirámide, lo que resulta adecuado en tanto resalta la necesaria jerarquía normativa existente entre las distintas fuentes del derecho que integran el ordenamiento jurídico administrativo y que consagran los diversos sistemas".

34 COMADIRA, cit., p. 493 y sigs.

35 Véase al respecto GORDILLO, cit., p. VI-2.

puntos de vista -valiosos en grado sumo-, para describir, de un lado, esa unidad compleja, característica propia del Derecho [36]; y, de otro lado, la dinámica relación inherente a las normas que conforman dicha unidad.

Ahora bien, como se ha enunciado, la juridicidad se encuentra integrada por el ordenamiento jurídico en su conjunto, lo cual nos remite a una noción verdaderamente extensa, un tanto inconmensurable.

La amplitud normativa contenida en el concepto, ha sido puesta de relieve por FIORINI, quien expresara: "Todo confirma que la juridicidad es un venero normativo que no puede identificarse con el criterio positivista que veía en la norma el derecho aislado de la realidad y de la vida humana, que son los elementos esenciales que concurren para su creación. La juridicidad contiene todas las dimensiones que abarca el derecho, y las normas en cuanto preceptos son elementos consecuentes, es decir, fuentes derivadas" [37].

36 Con referencia a la unidad jurídica apuntada, véase, ESPINOZA MOLLA, Martín Renato, "La potestad sancionatoria del Estado originada en el incumplimiento contractual. Una visión integradora", Revista jurídica LexisNexis Buenos Aires, N° 5/Mayo de 2006, p. 550, donde respecto de esa unidad, expresáramos: "Recordemos que la división de la ciencia del Derecho en sus diversas ramas se efectúa al solo efecto didáctico y metodológico, conformando la misma una unidad, únicamente escindible como objeto de estudio. Empíricamente todas las subcategorías se vinculan y entrelazan, y la realidad se ve regida por múltiples aspectos del Derecho".

37 FIORINI. Bartolomé, *Derecho Administrativo*, T. I, 2ª ed. actualizada, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1976, p. 48. Véase asimismo, CASSAGNE, Juan Carlos, *Derecho Administrativo*, T. II, 7ª ed. actualizada, LexisNexis-Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2004, p. 27, quien delimitando la esfera de tal principio y su contenido, afirmara: "Circunscripto en sus comienzos el principio legalista a la ley formal (emanada del Parlamento) hoy día se opera su extensión a todo el ordenamiento jurídico formal, es decir, a todo lo que Hauriou denominaba bloque de legalidad (...)". Véase también ENTRENA CUESTA, Rafael, *Curso de Derecho Administrativo*, Tecnos, Madrid, 1965, p. 144, quien define: "Dicho principio, postula que la administración se someta en todo momento a lo que la ley establezca. Y cuando empleamos el término 'ley' lo hacemos en su más amplio sentido; por lo pronto comprendiendo todas esas normas (...) que integran el derecho administrativo; y además, desde luego, también el resto del ordenamiento jurídico". Véase asimismo SANDULLI, Aldo M., *Manuale di Diritto Ammnistrativo*, 10ª edizione, casa editrice Dott. Eugenio Jovene, Napoli, 1970, p. 333, donde afirma: "Quest´ultimo -principio- sta a indicare il primato della legge, e cioè la soggezione dell´azzione degli organi amministrativi (e giurisdizionali), oltre che alla costituzione, anche alle leggi" ("Este último -principio-, indica la primacía de la ley, y consecuentemente, la sujeción de la acción de los órganos administrativos (y también los jurisdiccionales), a la constitución y, además, también a las leyes").

A este punto, cabe concluir que la juridicidad está constituida por el sistema jurídico entendido como unidad, tanto por los principios generales del Derecho, la Constitución Nacional, los principios que surgen de ella, los Tratados internacionales, la ley formal, los reglamentos, los precedentes administrativos [38].

Se advierte, entonces, que estamos frente a un principio de relevancia capital [39], cuya delimitación constitutiva ha dado lugar desde antiguo a valiosas polémicas doctrinarias [40].

Recapitulando, como antes pusiéramos de relieve, desde una visión dinámica, las normas integrantes de la juridicidad se hallan situadas cada una en posiciones diferentes, osten-

38 COMADIRA, cit., p. 493.

39 Véase GARRIDO FALLA, Fernando, *Tratado de Derecho Administrativo*, Volumen I (Parte General), 9ª ed. Centro de Estudios Constitucionales de Madrid, Madrid, 1985-86, p. 272 y ss., donde acertadamente expresara: "El principio de la legalidad es una de las consagraciones políticas del Estado de Derecho y, al mismo tiempo, la más importante de las columnas sobre que se asienta el total edificio del Derecho administrativo."; véase, asimismo, GARCÍA DE ENTERRÍA-FERNÁNDEZ, cit., t. I, p. 419 y ss.

40 Así lo ha puesto de relieve COVIELLO, cit., p. 208, donde ilustra: "mientras para algunos autores la legalidad sólo haría referencia a las leyes en sentido formal -con cita de Eisennmann-, algunos han sostenido la existencia de otras fuentes de la legalidad administrativa, que parten de la Constitución, ceñidas exclusivamente al orden jurídico positivo -con cita de GRAU-, en tanto que otros han adoptado un criterio amplio que abarca la Constitución, los tratados, la ley, los reglamentos, la costumbre, los principios generales del Derecho y la jurisprudencia, y aun más, Vedel incluyó los contratos de la administración y los actos administrativos -con cita de Vedel, Laubadère, Rivero y Santamaría Pastor-".

tando dimensiones heterogéneas en una relación que se configura como jerárquica. Tal fenómeno de gradación normativa, se nos exhibe como una verdadera pirámide de juridicidad [41]. Pirámide en cuya cúspide descansan aquellas normas fundamentales emanadas de la propia Constitución.

En otra oportunidad hemos afirmado que la referencia a pirámide de juridicidad, refleja con mayor precisión la relación existente entre los diferentes elementos normativos que conforman la juridicidad, puesto que entre ellos se aprecia una evidente prelación, cuya pauta fundamental deriva del artículo 31 de nuestra Constitución Nacional [42].

A su vez, esa previsión constitucional -luego de la reforma de 1994-, deberá ser complementada con los preceptos atributivos de jerarquía superior a las leyes otorgada a los Tratados y concordatos, y a la jerarquía constitucional específica establecida en relación con los Tratados internacionales de Derechos Humanos enumerados por el artículo 75 inciso 22 de esa Carta Fundamental.

En tal orden de ideas, a fin de esclarecer la temática abordada, debemos previamente delimitar cuáles de esas normas colocadas en las gradas superiores del ordenamiento jurídico condicionan más específicamente los mecanismos de percepción de créditos fiscales, y, de manera directa, los de materia tributaria.

41 Véase PIZZOLO, Calogero, "La validez jurídica en el ordenamiento argentino. El bloque de constitucionalidad federal", La Ley, 2006-D-1023, quien entiende que con la reforma constitucional de 1994, "(...) la clásica pirámide kelseniana se convirtió en una especie de trapecio al truncar, o bien achatar el triangulo superior. En la cúspide, el reinado de la Constitución dejó de ser absoluto y exclusivo para constituirse en un gobierno mancomunado junto a instrumentos internacionales que pasan a tener su misma jerarquía".

42 ESPINOZA MOLLA, Martín Renato, "El principio de juridicidad y los derechos constitucionales como límites fundamentales opuestos a las vías de hecho administrativas", en Revista de Derecho Administrativo de la Asociación Bonaerense de Derecho Administrativo (A.B.D.A.) -Año I-Número 0/Diciembre de 2006, p. 105).

Vale decir, nos proponemos conocer ahora cuáles preceptos superiores sujetan de modo más inmediato a los poderes constituidos, en el ejercicio respectivo de sus funciones, ligadas a los dispositivos de referencia [43].

Como primera aproximación, es dable afirmar que las directivas superiores a que aludiéramos se hallan configuradas fundamentalmente por el propio programa constitucional [44].

Efectivamente, esas directivas superiores están contenidas en preceptos constitucionales que orientan toda la actuación de los poderes públicos, los cuales, también respecto del ejercicio de atribuciones vinculadas a la recaudación de créditos fiscales que nos ocupa, en general, y a la de créditos tributarios, en particular, encaminan la concreción de las respectivas funciones públicas de manera que su ejercicio obedezca, en primer término, a la forma republicana de gobierno; que tal ejercicio sea razonable, con debido respeto a los derechos y garantías de los ciudadanos, absteniéndose, además, de provocar afectación de los demás niveles estaduales que surgen del sistema federal.

Cabe advertir que las señaladas directivas superiores no empecen el debido sometimiento de los poderes públicos al

43 Sin perjuicio de lo expuesto, debemos recordar que los poderes públicos se hallan sujetos al ordenamiento jurídico en su conjunto, y que, además, tal sujeción implica de un lado -y a un mismo tiempo- directriz, pauta orientadora, y de otro lado, implica límite, circunscripción, respecto de las potestades atribuidas.

44 Véase BULIT GOÑI, Enrique G., "El Programa Constitucional como directiva para el legislador y como límite para el ejercicio del poder tributario", en *Estudios de Derecho Constitucional Tributario, en Homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luque*, GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., coordinador, Depalma, Buenos Aires, 1994, p. 41, donde advierte: "(...) para el legislador tributario el programa constitucional no sólo es directiva sino que también es límite, que es directiva no sólo para el legislador sino también para el Poder Ejecutivo y para el Judicial, que para el ejercicio del poder tributario no sólo es límite sino también incentivo, o que para el contribuyente no sólo es garantía sino que es también obligación". Véase asimismo SPISSO, Rodolfo R., "Directivas constitucionales para el ejercicio de la potestad tributaria con justicia", La Ley 2003-C-1176.

resto del ordenamiento jurídico, y específicamente, en materia tributaria, a los principios constitucionales que rigen la tributación, tales como los de legalidad (artículo 19, de la Constitución Nacional), de igualdad fiscal (artículos 16, 4, 75 inciso 2; 75 inciso 23, de la Constitución Nacional), de no confiscatoriedad (artículo 7 de la Constitución Nacional), de finalidad de interés público [45], entre otros.

1. Enunciación de preceptos superiores esenciales vinculados a la materia

Corresponde ahora un análisis sucinto de aquellos preceptos superiores de la juridicidad que de manera más específica y directa se vinculan a la materia abordada, para luego considerarlos al momento de proceder al estudio de la legislación vigente.

A. *La forma republicana de gobierno*

En el ejercicio de sus funciones, los poderes públicos deben someterse, en primer lugar, a la directiva emanada del artículo 1° de nuestra Constitución Nacional, en cuanto establece que la Nación Argentina adopta la forma republicana de gobierno.

BIDART CAMPOS recuerda que "tradicionalmente, se ha delineado la forma republicana a través de las siguientes características: a) División de poderes; b) elección popular de gobernantes; c) temporalidad del ejercicio del poder, o sea, renovación periódica de los gobernante; d) publicidad de los actos de gobierno; e) responsabilidad de los gobernantes; f) igualdad ante la ley" [46].

45 BIDART CAMPOS, Germán J., *Manual de la Constitución reformada*, Ediar, 1998, t. II, p. 159 y sigs.

46 BIDART CAMPOS, cit., t. I, p. 428. Véase en el mismo sentido, SAGÜÉS, Néstor Pedro, *Elementos de Derecho Constitucional*, 3ª edición actualizada y ampliada, Astrea, Buenos Aires, 1999, t. 1, p. 339/340. Por su parte,

De aquellas notas características enumeradas, las que más estrechamente se vinculan con la materia recaudatoria son la división de los poderes constituidos y la igualdad ante la ley.

Con referencia a la división de poderes, la Corte Suprema de Justicia nacional, ha señalado que: "El sistema republicano de gobierno no está fundado en la posibilidad de que cada uno de los tres poderes actúe obstruyendo la función de los otros, sino en que lo haga con el concierto que exige el cumplimiento de los fines del Estado, para lo cual se requiere el respeto de las normas constitucionales" [47].

En el mismo orden de ideas, ese supremo tribunal sostuvo: "Dentro del sistema republicano de gobierno establecido por la Constitución Nacional el accionar de los tres poderes del Estado es armónico y coordinado pues aunque cada rama tiene algunas atribuciones exclusivas, deben asistirse, complementarse y controlarse entre sí, de lo contrario se descompensaría el sistema constitucional que no está fundado en la posibilidad de que cada uno de dichos poderes actúe obstruyendo la función de los otros, sino en que lo haga con el concierto que exige el cumplimiento de los fines del Estado, para lo cual se requiere el respeto de las normas constitucionales" [48].

Más recientemente, esa Corte Suprema ha destacado: "(...) de acuerdo a la forma republicana y representativa de gobierno que establece nuestra Constitución (artículos 1° y 22), el poder se divide en tres departamentos con diferentes funciones y formas de elección pero cuya legitimidad democrática es idéntica. La actuación de los tres poderes del Estado Nacional encuentra como límite el respeto al proyecto de república de-

GELLI, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina, Comentada y concordada*, 3ª ed., La Ley, Buenos Aires, 2005, pág. 21, al referirse a esa mismas notas características explica que "La república clásica se define como un sistema político de división y control del poder".

47 *Fallos*, 319:2641, *in re*: "Soria, Carlos Ernesto s/su presentación" (Sentencia de 5 de noviembre de 1996).

48 *Fallos*, 327: 46, *in re*: "Lona, Ricardo s/pedido de enjuiciamiento -causa n° 9-" (Sentencia de 10 de febrero de 2004).

mocrática que establece la Constitución Federal (artículos 10, 31 y 36). Los mandatos de su texto han sido establecidos por el poder constituyente del pueblo, y por esa razón condicionan la actividad de los poderes constituidos. El obrar del Estado debe entonces estar dirigido al más amplio acatamiento de los principios, declaraciones, derechos y garantías reconocidos en el pacto fundacional de los argentinos" (considerando 6°) [49].

Debemos recordar que a través de la historia, la división de funciones estatales ha sido una preocupación constante, circunstancia que evidencia su relevancia fundamental. En tal sentido, vale recordar que la Declaración francesa de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, en su artículo 16, estableció: "Toda sociedad en la cual la garantía de los derechos no está asegurada, ni determinada la separación de los poderes, carece de constitución".

Actualmente, y entre nosotros, se entiende que "estas separaciones del poder -en realidad entre los órganos- implican atribuciones propias y cooperación compartida entre todos ellos. La finalidad perseguida no es otra que evitar el desborde del poder y el peligro para las libertades personales que suscitaría la centralización en la toma de decisiones públicas. Por eso la concentración del poder es rechazada enérgicamente en el art. 29 de la Constitución Nacional" [50].

Con razón ha dicho BALBÍN que "El principio de división de poderes o separación de funciones, en particular en el marco de su evolución en un determinado contexto jurídico, político, social, económico, está permanentemente en crisis y en estado de tensión" [51].

49 CSJN, Causa R. 369. XLIX, *in re*: ""Rizzo, Jorge Gabriel (apoderado Lista 3 Gente de Derecho) s/acción de amparo c/Poder Ejecutivo Nacional, ley 26.855, medida cautelar (Expte. N° 3034/13)", sentencia de 18 junio de 2013.

50 GELLI, cit., p. 21.

51 BALBÍN, Carlos F., *Curso de Derecho Administrativo*, La Ley, 2008, t. 1, p. 36.

Ahora bien, como hemos visto, otra de las notas fundamentales del sistema republicano de gobierno consiste en la regla de igualdad ante la ley.

De acuerdo al artículo 16 de la propia Constitución Nacional, "todos sus habitantes son iguales ante la ley". Y además, "La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas" [52].

En materia recaudatoria, se hace referencia al principio de igualdad fiscal, como aplicación específica de la regla emanada del artículo 16 citado [53].

La Corte Suprema de Justicia Nacional en su rol de intérprete final de la Constitución ha recordado que "El art. 16 de la Ley Fundamental no impone una rígida igualdad, por lo que tal garantía no obsta a que el legislador contemple en forma distinta situaciones que considere diferentes, atribuyéndose a su prudencia una amplia latitud para ordenar y agrupar, distinguiendo y clasificando los objetos de la reglamentación (*Fallos*, 320:1166), aunque ello es así en la medida en que las distinciones o exclusiones se basen en motivos razonables y no en un propósito de hostilidad contra determinada persona o grupo de personas o indebido privilegio personal o de un grupo (*Fallos*, 315:839; 322:2346)" [54].

En suma, luego de haber dado noción sucinta de esas relevantes notas características del sistema republicano de gobierno adoptado por nuestra nación, es posible concluir que, específicamente, las leyes que regulan materia recaudatoria deben respetar la división de poderes y la igualdad ante la ley.

52 A su vez, la Constitución de la Provincia de Buenos Aires, en su artículo 11, establece que los habitantes de la Provincia son iguales ante la ley.

53 BIDART CAMPOS, cit., t. II, p. 160.

54 Causa A. 1518. XXXIX, *in re*: "Agüero, Máximo José y Ovejero Cornejo de Agüero, Teresa c/Banco de la Nación Argentina s/acción declarativa de inconstitucionalidad" (Sentencia de 12 de mayo de 2009).

B. El principio de razonabilidad

Es regla fundamental que toda actividad de los poderes del Estado debe ser ejercida de manera razonable, es decir, sometida al principio general del Derecho conocido como la razonabilidad [55].

En tal sentido, siguiendo las enseñanzas de LINARES [56], la Suprema Corte de Justicia bonaerense, de modo reiterado, ha sostenido: "La razonabilidad constituye un principio general de derecho (creación doctrinaria y jurisprudencial con fundamento en los preceptos de los arts. 28 y 33 de la Constitución nacional)" [57].

En efecto, el principio de razonabilidad implica un condicionamiento de las funciones estatales, que exige una relación

55 Así lo ha recordado recientemente el Supremo tribunal bonaerense, señalando que el requisito de razonabilidad es un límite al que se halla sometido para su validez constitucional todo el ejercicio de la potestad pública (causa B 59.819, *in re*: "Borone, Juan Carlos c/Provincia de Buenos Aires s/Demanda contencioso administrativa" (Sentencia de 23 de abril de 2008).

56 LINARES, Juan Francisco, *La razonabilidad de las leyes. El debido proceso como garantía innominada en la Constitución Argentina*, Astrea, 2da. ed., Buenos Aires, 1989.

57 Entre otras, causas B 55.237, *in re*: "Pignataro, Luis Oscar c/ Municipalidad de La Matanza s/Demanda contencioso administrativa" (sentencia de 14 de septiembre de 1999); B 55.490, *in re*: "Arrambide, Elsa Esther c/Municipalidad de Merlo s/Demanda contencioso administrativa" (Sentencia de 21 de junio de 2000); B 58.666, *in re*: "Giménez, Graciela Ramona c/Provincia de Buenos Aires (Policía Bonaerense) s/Demanda contencioso administrativa" (Sentencia de 21 de junio de 2000); B 55.957, *in re*: "Menéndez, Rodolfo F. c/Municipalidad de General Lamadrid s/ Demanda contencioso administrativa" (Sentencia de 12 de septiembre de 2001); B 52.762, *in re*: "Hernández, Alicia Esther y otros c/Municipalidad del Partido de General Pueyrredón s/Demanda contencioso administrativa" (Sentencia de 31 de marzo de 2004); I 2206, *in re*: "Federación de Clínicas, Sanatorios, Hospitales y otros Establecimientos Privados de la Provincia de Buenos Aires (FE.CLI.B.A.) s/Inconstitucionalidad de los arts. 88 inc. 'b', 95 inc. 'f' y 98. Reglamento de contrataciones" (Sentencia de 3 de abril de 2008).

de adecuación a las normas constitucionales, y una correspondencia entre los fines propuestos y los medios utilizados.

Desde una perspectiva reglamentaria de los derechos constitucionales, vinculada a los artículos 14 y 28 de la Constitución Nacional, la razonabilidad se halla vinculada a las denominadas limitaciones en el sistema de derechos, producto, básicamente, del ejercicio del poder de policía. Pues, como lo recuerda BIDART CAMPOS, "los derechos que la Constitución reconoce no son absolutos sino relativos: se gozan y se ejercen conforme las leyes que los reglamentan, lo cual significa que pueden ser limitados o restringidos, a condición de que la limitación o restricción resulte razonable" [58].

Como enseñara FIORINI: "El juicio de razonabilidad jurídica tiende a que toda reglamentación trate de no alterar la esencia de los derechos que regla o aplica. El principio de la inalterabilidad destaca que el derecho reglamentado debe continuar subsistiendo como tal en forma permanente, que su existencia desaparece si su función no responde a su objeto o cometido. El legislador como el administrador deben tener en cuenta las razones que fundamentan las normas que sancionan pero además, en su aplicación práctica, la proporción de la limitación debe acentuarse como un elemento esencial" [59].

En tal orden de ideas, CIANCIARDO explica: "la máxima o principio de razonabilidad o proporcionalidad posee tres dimensiones o subprincipios: de adecuación, necesidad y razonabilidad o proporcionalidad en sentido estricto. De acuerdo con el primero, la ley en examen debe ser idónea para alcanzar la finalidad que el legislador se propuso con su dictado. Según el segundo, la medida adoptada debe ser la menos restrictiva de entre las que tengan un grado similar de eficacia. El último juicio, por su parte, permite controlar que el legislador haya hecho un balance adecuado de los beneficios y los costos de la norma, y se abre y requiere, además, un análisis acerca de si

58 BIDART CAMPOS, cit., t. II, p. 343.

59 FIORINI, cit., t. II, p. 38.

se ha respetado el contenido esencial del derecho afectado por la regulación" [60].

Ahora bien, han sido establecidas pautas jurisprudenciales, vinculadas al principio de razonabilidad, encaminadas a la determinación de la constitucionalidad de una reglamentación. Se trata del denominado test de razonabilidad.

Recuerda SAGÜÉS que pueden distinguirse, en este punto, tres niveles de razonabilidad: normativo, técnico y axiológico.

El primer nivel se refiere a la relación de coherencia que debe existir entre las leyes y las normas constitucionales.

Respecto del segundo nivel enunciado, impone una adecuada correlación entre los fines propuestos y los medios utilizados.

Por último, el nivel de razonabilidad axiológico supone la exigencia de un mínimo de justicia intrínseca en las normas, a fin de distinguir las que fueran manifiestamente inconstitucionales [61].

De acuerdo a las pautas enunciadas, la Suprema Corte bonaerense ha reafirmado: "La razonabilidad constituye un principio general de derecho -creación doctrinaria y jurisprudencial, con fundamento en los arts. 28 y 33 de la Constitución nacional- aplicado específicamente como límite de la discrecionalidad legislativa y administrativa. Su control implica verificar -además de los requisitos ineludibles de fin público, medio adecuado y ausencia de iniquidad manifiesta- la existencia de 'circunstancias justificantes', es decir, que la restricción impuesta a los derechos ha de hallarse fundada en los hechos que le dan origen, procurando que las normas aplicables mantengan coherencia con las reglas constitucionales, de tal suerte que su aplicación no resulte contradictoria con lo establecido por la ley Fundamental" [62].

60 CIANCIARDO, Juan, "Los fundamentos de la exigencia de razonabilidad", La Ley, 16/4/2009, p. 1.

61 SAGÜÉS, cit., t. 2. p. 881 y sigs.

62 Causa I 2206, *in re*: "Federación de Clínicas, Sanatorios, Hospitales y otros Establecimientos Privados de la Provincia de Buenos Aires (FE. CLI.B.A.)", cit.

Resulta indudable que el principio examinado afecta también, de manera especial las funciones públicas vinculadas con la recaudación de créditos fiscales.

En virtud de ello, cabe concluir que las leyes dictadas en la materia deben ser razonables, con los alcances expuestos.

C. *Derechos y garantías de los ciudadanos*

En otro orden de ideas, los poderes públicos están sometidos a aquellos preceptos superiores, emanados especialmente de la Constitución y de los Tratados internacionales [63], que consagran derechos y garantías en favor de los ciudadanos.

Así, derechos tales como la igualdad, la propiedad, la privacidad, la libertad, entre otros, de acuerdo con el artículo 14 de la Constitución Nacional, no deben ser alterados por los poderes constituidos. Y es que si bien no tienen carácter absoluto -como hemos visto-, debido a su afectación al poder de policía, el mismo debe ser ejercido con estrecha vinculación al principio de razonabilidad.

Ahora bien, tanto la Constitución Nacional como la de la Provincia de Buenos Aires consagran el derecho de propiedad [64].

Desde antiguo, la Corte Suprema de Justicia nacional ha reiterado que: "el vocablo propiedad, empleado por la Constitución, comprende todos los intereses apreciables que un ser humano puede poseer fuera de sí mismo, fuera de su vida y de su libertad. Todo derecho que tenga un valor reconocido como tal por la ley, sea que se origine en las relaciones privadas sea que nazca de actos administrativos, integra el concepto cons-

63 La apuntada relevancia de los derechos fundamentales, se ha visto reforzada luego de la reforma constitucional de 1994, a través de la jerarquía constitucional atribuida a los Tratados internacionales de derechos humanos. Tales Tratados son enumerados por el artículo 75 inciso 22 de nuestra Constitución Nacional.

64 Artículos 17 y 31, respectivamente.

titucional de propiedad a condición de que su titular disponga de una acción contra cualquiera que intente interrumpirlo en el goce del mismo" [65].

Respecto del derecho de propiedad vinculado a la materia fiscal que nos ocupa, ALBERDI ha recordado 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. Es menester otorgar garantías de que esto será reformado, y de que las 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" [66].

A su turno, también los poderes constituidos deben respetar las garantías constitucionales que "son el soporte de la seguridad jurídica; no en vano se define a las garantías, en un sentido lato, como el conjunto de seguridades jurídico-institucionales deparadas al hombre. Las garantías existen frente al Estado, en cuanto son medios o procedimientos que aseguran la vigencia de los derechos" [67], entre las cuales se destacan la tutela judicial efectiva, el acceso a la Justicia y el debido proceso adjetivo.

65 *Fallos*, 145:307, *in re*: "Bourdieu, Pedro Emilio c/Municipalidad de la Capital" (1925); y, más recientemente, *Fallos*: 330: 3725, causa C. 595. XLI., *in re*: "Recurso de hecho Cambiaso Pérez de Nealón, Celia María Ana y otros c/Centro de Educación Médica e Investigaciones Médicas" (Sentencia de 28 de agosto de 2007).

66 ALBERDI, cit., p. 125.

67 BIDART CAMPOS, cit., t. II, p. 286.

Estas últimas garantías han sido consagradas en el artículo 15 de la Constitución de la Provincia de Buenos aires.

El debido proceso adjetivo ha sido definido como el conjunto no sólo de procedimientos legislativos, judiciales y administrativos que deben jurídicamente cumplirse para que una ley, sentencia o resolución administrativa que se refiere a la libertad individual sea válida (aspecto objetivo del debido proceso), sino para que sea un cierto orden, una cierta seguridad, una cierta justicia en cuanto no lesione indebidamente cierta dosis de libertad jurídica presupuesta como intangible para el individuo en el Estado liberal (aspecto sustantivo del debido proceso) [68].

Recordemos que la Constitución Nacional consagra tal garantía en su artículo 18, quedando luego reforzada su vigencia a través de la incorporación y atribución de jerarquía constitucional de valiosos Tratados internacionales, a partir de la reforma constitucional concretada en 1994, específicamente, en su artículo 75 inciso 22.

A su vez, el debido proceso adjetivo en el procedimiento administrativo supone los derechos a ser oído -mediante la exposición de pretensiones y defensas-, a ofrecer y producir pruebas, a alegar de las pruebas producidas, a la obtención de vista -y acceso continuo a las actuaciones-, a ser representado o patrocinado por un profesional del Derecho, a una decisión fundada, a ser notificado adecuadamente de las etapas esenciales del procedimiento [69].

68 LINARES, Juan Francisco, *El debido proceso como garantía innominada en la Constitución Argentina*, Editorial Jurídica Argentina, Buenos Aires, 1943, p. 12.

69 CASSAGNE, Juan Carlos, *Derecho Administrativo*, T. II, LexisNexis, 7ª ed. actualizada, Buenos Aires, 2002, p. 35 y ss.; ESCOLA, Héctor Jorge, *Tratado General de Procedimiento Administrativo*, Depalma, Buenos Aires, 1973, p. 143 y ss.; entre otros.

III. Análisis de la normativa implicada frente a los preceptos superiores de la juridicidad

Dedicaremos este acápite al análisis de la normativa bonaerense que atribuye a la Administración Pública local la potestad de disponer medidas precautorias en su propia sede, sin establecer un debido procedimiento adjetivo previo, ni asegurar el deber de notificación al interesado, ni aun, la intervención de los jueces, admitida de modo limitado y meramente formal; atentando, en ocasiones, contra las garantías de acceso a la Justicia y de tutela judicial efectiva.

Confrontaremos, en cada caso, los preceptos superiores de la juridicidad reseñados y las leyes atributivas de potestades cautelares hacia la Administración Pública.

Debemos señalar que la normativa vigente en la materia proviene, de manera genérica, de leyes que regulan la percepción de créditos fiscales de la Provincia, y, de modo especial, de las relativas a la recaudación de aquellos de sustancia tributaria.

En primer término, debe mencionarse la denominada ley orgánica de Fiscalía de Estado, decreto ley 7543/69, comprensiva, como veremos, de los dos aspectos indicados.

Desde otra perspectiva, referida de modo especial a los créditos fiscales tributarios, que enunciáramos en segundo lugar, es preciso mencionar la ley 13.406 [70] de procedimiento de apremio para el cobro judicial de créditos fiscales por tributos, sus accesorios y sus multas de la Provincia o municipalidades contra sus deudores; y al propio Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires [71], específicamente, a través de la incorporación

70 ADLA t. LXVI-A, p. 581.

71 Ley 10.397, ADLA, T. XLVI-B, pág. 1674. Texto actualmente ordenado por Resolución N° 39/11, del Ministerio de Economía (B.O. N° 26.552 de 11 de marzo de 2011), y modificatorias. En efecto, el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires ha sido alterado progresivamente por una profusa legislación, lo cual evidencia, de alguna manera, la complejidad y la frecuente e incesante evolución de la materia tributaria. Véanse al

de disposiciones contenidas en las leyes 13.405 [72], 13.529 [73], 13.613 [74] y 13.930 [75].

Sin perjuicio del análisis que efectuaremos de modo particular de la normativa involucrada, debemos introducir algunas consideraciones preliminares de carácter general.

En primer lugar, la normativa refleja, a la par de una superabundancia, una importante mutabilidad, en cuanto parece pretender adaptarse a las necesidades fiscales cotidianas [76].

respecto las reformas introducidas por las leyes 13.229 (ADLA, T. LXIV-E, pág. 577), 13.242 (ADLA, T. LXIV-E, pág. 5791), 13.244, 13.297 (ADLA, T. LXV-B, pág. 1818), 13.360 (ADLA, T. LXV-D, pág. 4075), 13.404 (ADLA, T. LXVI-A, pág. 528), 13.405 (ADLA, T. LXVI-A, pág. 565), 13.450 (ADLA, T. LXVI-B, pág. 1806), 13.489 (ADLA, T. LXVI-D, pág. 4031), 13.529 (ADLA, T. LXVI-E, pág. 5139), 13.573 (ADLA, T. LXVII-A, pág. 651), 13.613 (ADLA, T. LXVII-A, pág. 690), 13.697 (ADLA, T. LXVII-D, pág. 4015), 13.713, 13.731 (ADLA, T. LXVII-E, pág. 5041), 13.848 (ADLA, T. LXVIII-D, pág. 3414), 13.850 (ADLA, T. LXVIII-D, pág. 3415), 13.900 (ADLA, T. LXIX-A, pág. 509), 13.930 (ADLA, T. LXIX-A, pág. 512), 13.940 (ADLA, T. LXIX-A, pág. 514), 14.026 (B.O. N° 26213, del 22/9/09), 14.066 (B.O. N° 26269, del 14/12/09), 14.084 (B.O. N° 26282, del 12 y 13/1/2010), 14.174 (B.O. N° 26473, del 8/11/10), 14.200 (B.O. N° 26503, del 24/12/10), 14301 (B.O. N° 26669 del 8/9/11), 14.333 (B.O. N° 26746 del 30/12/11), 14.357 (B.O. 26846 del 31/5/12) y 14.394 (B.O. 26953 del 15/11/12).

72 ADLA, T. LXVI-A, p. 565.

73 ADLA, T. LXVI-E, p. 5139.

74 ADLA, T. LXVII-A, p. 690.

75 ADLA, T. LXIX-A, p. 512.

76 En tal sentido, véase BUENO, Carlos Emilio Toribio, "El nuevo marco procesal de las medidas cautelares en la Provincia de Buenos Aires a partir de la modificación del artículo 13 bis del Código Fiscal, conforme la ley 13.529", en Rev. LexisNexis Buenos Aires, N° 2/2007, p. 125 y sigs., donde advierte: "Una vez más, las 'urgencias de la hora' hacen de las suyas e indiscutiblemente nos enfrentamos a un plexo normativo profuso, superpuesto y por ende confuso, las legítimas razones que ameritan asegurar la recaudación debida en tiempo y forma deberán necesariamente -alguna vez- dejar de lado esta 'inflación' normativa de parches e innovaciones de dudosa efectividad y adecuar sus preceptos al principio de certeza y claridad jurídica, y entonces se habrá dado el primer paso para una mayor y equitativa recaudación (...)".

Además, las normas de referencia, con sus sucesivas reformas, evidencian que las atribuciones legales otorgadas a la Administración Pública en materia de medidas cautelares, de alguna manera, se muestran fluctuantes, entre concesiones y limitaciones.

Sin embargo, tales reformas y contrarreformas implican, en definitiva, una excesiva concentración de facultades que, transgrediendo los preceptos superiores integrantes de la juridicidad, confieren a las normas de referencia el inexorable ropaje de la inconstitucionalidad [77].

En efecto, desde una perspectiva constitucional, en consideración de los aludidos preceptos superiores y, específicamente, de acuerdo a nuestro sistema republicano de gobierno, cabe preguntarse si es razonable que la Administración no deba recurrir al Juez para solicitar la disposición y traba de medidas cautelares, relegando la actuación judicial a la posibilidad de un precario control; de modo que las atribuciones administrativas otorgadas normativamente aparecen desmesuradamente discrecionales.

Al respecto, consideramos que nada debe justificar -ni siquiera la relevante potestad recaudatoria-, transgresiones de los preceptos esenciales de nuestro sistema jurídico, en los cuales está comprometido de manera profunda el interés público [78].

77 Respecto de diversos proyectos legislativos y leyes inicuas con bondades aparentes, RIZZI, Guillermo F., "Molinos de viento", trabajo inédito, afirma: "Resulta entendible que quien ignore la materia crea que disponiendo estas medidas se acelera la posibilidad de justicia en un caso judicial determinado. Lo que no se entiende es por qué los políticos no dejan que alguien los asesore. Pero lo más grave es que los legisladores reciban, analicen y aprueben este tipo de Proyectos, como si en su mayoría no fuesen abogados. Se puede aceptar que casi ninguno haya ejercido, pero a lo menos deben haber estudiado".

78 En ese orden de ideas, véase, SPISSO, Rodolfo R., "Legislación Tributaria de la Provincia de Buenos Aires. Perfil autoritario del Código Fiscal", en ED 219-1026, donde afirma: "El Estado en el ejercicio de sus funciones debe satisfacer el imperativo ético y jurídico de perseguir la

No obstante, se ha pretendido argumentar que las medidas cautelares dispuestas en sede administrativa se justifican en razón de una problemática judicial actual, cual es la relativa al excesivo cúmulo de causas, que provoca una alarmante lentitud en los trámites judiciales; entendiéndose contrarrestada tal situación, a través de la traba administrativa de medidas cautelares [79].

En sentido contrario, consideramos que la saturación judicial aludida, sumada a las restricciones legales impuestas a la actuación del Juez, causa el efecto de entorpecer el debido control judicial de las medidas cautelares dispuestas por la Administración, avasallando, ostensiblemente, la zona de reserva de la Justicia.

Pensamos, pues, que debe procurarse la superación del inconveniente de sobrecarga judicial, de modo válido, no a través de la utilización compulsiva de las medidas precautorias administrativas, sino a través del mejoramiento cualitativo y cuantitativo de las diversas esferas del Poder Judicial, de sus recursos humanos y edilicios, favoreciendo, además, la implementación de nuevas tecnologías.

Un paso significativo en ese sentido, ha sido la creación del denominado fuero de ejecuciones tributarias, regulado por la ley 13.435 [80], por cuyo intermedio se procede a unificar, en un mismo fuero, las ejecuciones tributarias tanto del orden provincial como municipal, con la pretensión de constituirse en una herramienta fundamental que permita evitar el colapso

consecución del bien común. Tanto el objeto como la finalidad de los actos estatales deben estar de acuerdo con las normas superiores que condicionan o marcan el límite al obrar del Estado".

79 En tal sentido se ha expedido ante la Corte Suprema de Justicia nacional Eliseo Devoto, representante de la AFIP, con motivo de la audiencia pública -acordada 30/2007- llevada a cabo el 16 de julio de 2008, en la causa "Administración Federal de Ingresos Públicos c/Intercorp S.R.L. s/Ejecución Fiscal".

80 ADLA, t. LXVI-A, p. 605.

de los juzgados civiles y comerciales, de paz y contencioso administrativos [81].

En efecto, la ley atribuye competencia a ese fuero "en las ejecuciones de los créditos fiscales por tributos, sus accesorios y sus multas de la Provincia o Municipalidades contra sus deudores, en las medidas cautelares autónomas que se soliciten anticipadamente en su resguardo y en el proceso de conocimiento posterior" [82].

En cuanto a los tribunales de alzada revisores de las sentencias que dicten los juzgados de primera instancia de ejecuciones tributarias, se otorga competencia a las Cámaras de apelación en lo contencioso administrativo. A su vez, los recursos que se deduzcan deben ser fundados y sustanciados en primera instancia y se elevarán a las Cámaras, las que se pronunciarán sobre su admisibilidad [83].

A pesar de la importancia fundamental de la creación del fuero de ejecuciones tributarias, todavía sus bondades no han sido experimentadas, pues resta aún [agosto de 2013] su puesta en funcionamiento, advirtiéndose la necesidad de su implementación inmediata y definitiva [84].

81 En tales términos se pronuncia el mensaje de elevación del proyecto que diera lugar a la sanción de la ley 12.435. El contenido íntegro de esos fundamentos puede ser consultado en www.gob.gba.gov.ar

82 Artículo 1°, de la ley 13.435.

83 Artículo 5°, de la ley 13.435.

84 En tal sentido, véase OROZ, Miguel H. E., "La necesidad de implementar el Fuero de Ejecuciones Tributarias", ponencia presentada en la Comisión 2 del V° Congreso de la Asociación Bonaerense de Derecho Administrativo (A.B.D.A.), San Miguel del Monte, 12 y 13 de diciembre de 2008; donde afirmara: "como ocurre con muchas decisiones, una buena medida de política legislativa en materia de administración de justicia, quedó trunca. Esto provocó el ahogo del fuero especializado en resolver contiendas contra la autoridad pública, y los jueces administrativos, se han visto obligados a desarrollar una tarea meramente mecánica, despachando las ejecuciones fiscales, con escaso margen para ir más allá del mero control formal del título que deben revisar, desatendiendo las cuestiones que motivaron la implementación de la justicia administrativa".

En otro orden de ideas, uno de los argumentos esgrimidos en favor de las medidas cautelares dispuestas por la Administración Pública, consiste en su vigencia en diversos países, dándose como ejemplo paradigmático el caso de España [85].

En primer lugar, cabe advertir que todo instituto jurídico tiene origen en antecedentes históricos y necesidades propias de cada sociedad, por lo cual no es válido intentar adoptarlas, automáticamente, en un contexto social diverso, y menos aun sin respetar mínimas exigencias constitucionales, pues de tal manera, se sigue un derrotero que conduce, inexorablemente, a una alarmante ausencia de seguridad jurídica, y al fracaso, en definitiva, de su aplicación.

Por otra parte, un análisis del sistema jurídico español [86] -diferente al nuestro partiendo desde su Constitución-, permite visualizar que la posibilidad de disposición de medidas cautelares en sede administrativa supone la reunión de unos requisitos de carácter riguroso, los cuales, comparativamente con nuestras disposiciones en la materia, otorgan mayores garantías para el ciudadano, permitiendo considerar a tales cautelares, en el sistema jurídico español, salvo por alguna excepción denunciada por la doctrina [87], plenamente constitucionales.

85 En tal sentido se ha expedido ante la Corte Suprema de Justicia Nacional, en el carácter de *amicus curiae*, el contador Santiago Montoya, con motivo de la audiencia pública -acordada 30/2007- llevada a cabo el 16 de julio de 2008, en la causa "Administración Federal de Ingresos Públicos c/Intercorp S.R.L. s/Ejecución Fiscal."

86 En esta materia, agradecemos el generoso asesoramiento bibliográfico y jurisprudencial administrativo brindado por los miembros del Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid (http://www.ucm.es/info/fintrib/), especialmente los profesores José Manuel ALMUDÍ CID y Miguel Ángel MARTÍNEZ LAGO.

87 MARTÍNEZ ÁLVAREZ, Joaquín , Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, núm. 11/2007, Parte Opinión Profesional, Aranzadi, Pamplona, 2007, analiza la posibilidad otorgada por el artículo 181 del real decreto 1065/2007, Reglamento General de Gestión, Inspección y Aplicación de los Tributos -(RGGIA)-, en ocasión de la ejecución, a los órganos de la inspección de los tributos, de ingreso y reconocimiento en

La doctrina española se ha ocupado del estudio de esta clase de medidas precautorias [88].

el domicilio constitucionalmente protegido de los obligados tributarios, facultad ésta de invasión en el mencionado domicilio siempre que ello sea necesario en el ejercicio de las actuaciones inspectoras, si bien, supeditando la realización de la misma, vía remisión al artículo 113 de dicho texto legal y en consonancia con lo dispuesto en el artículo 18.2 de la Constitución española, a la obtención del consentimiento del obligado tributario o la oportuna autorización judicial. La norma cuestionada por el autor es el artículo 172.5 del citado texto reglamentario el cual, en su párrafo final, dispone: "Si se produce la revocación del consentimiento del obligado tributario para la permanencia en los lugares en los que se estén desarrollando las actuaciones, los funcionarios de inspección, antes de la finalización de éstas, podrán adoptar las medidas cautelares reguladas en el artículo 146 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria". Concluyendo que procede la nulidad de pleno derecho de la cautelar, en virtud de tratarse de "una posibilidad que, en mi opinión, choca, de manera frontal y flagrante, con el mandato constitucional que proclama el carácter inviolable del domicilio, el cual impide, a mi modo de ver, no sólo las entradas y registros llevados a cabo en un domicilio sin el consentimiento de su titular o al amparo de una autorización judicial, sino también la permanencia en el mismo en idénticas condiciones".

88 MARTÍNEZ ÁLVAREZ, cit., ofrece una perspectiva general de las medidas cautelares adoptadas por la Administración, afirmando: "Como es bien conocido, la adopción de medidas cautelares por parte de la Administración tributaria constituye una facultad que se encuentra expresamente recogida en el seno de nuestra normativa tributaria. En este sentido, la posibilidad de adoptar las referidas medidas aparece contemplada en diversos preceptos de la actual Ley General Tributaria (en adelante, LGT), ubicados en secciones bien distintas del propio texto legal y entre los que se encuentran sus artículos 41.5 -responsabilidad tributaria-, 81 -garantías de la deuda tributaria-, 146 -procedimiento de inspección-, 162.1 -procedimiento de recaudación- y 210.3 -procedimiento sancionador-. Dichos preceptos se ocupan de dar cabida, en el seno de dicha Ley, a una institución íntimamente conectada con las 'medidas provisionales' recogidas en el artículo 72 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, cuya regulación aquélla asume en diversos aspectos y que persigue, en último extremo y como objetivo claramente definido, evitar que pueda llegar a producirse la concurrencia de un posible perjuicio del crédito tributario, logrando a través de la misma, de una forma preventiva, la adecuada salvaguarda y preservación de los intereses públicos. Por otra parte, y como no podía

En efecto, uno de los medios de ejecución forzosa previstos por la legislación española [89], como especie de coacción administrativa, es el apremio sobre el patrimonio, enunciado en el artículo 97 de la ley 30/1992 [90], configurado por un procedimiento estrictamente administrativo [91], que tiene establecidos

ser de otro modo, la regulación de las susodichas medidas cautelares responde, en su conjunto, a una serie de características comunes, entre las que se encuentran, por mencionar únicamente las que presentan mayor relevancia, la de ser limitadas en el tiempo, la necesidad de que su adopción se vea respaldada por una motivación adecuada o la obligatoriedad de que las mismas sean proporcionadas, sin que en ningún caso quepa adoptar aquellas que puedan originar al obligado tributario perjuicios de difícil o imposible reparación".

89 La ley 30/1992 de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento administrativo común (BOE nº 285, 27 de noviembre de 1992, y modificatorias, con vigencia desde el 27 de febrero de 1993, y revisión vigente desde el 7 de julio de 2011), en su artículo 95, refiere a los medios de ejecución forzosa disponiendo: "Las Administraciones Públicas, a través de sus órganos competentes en cada caso, podrán proceder, previo apercibimiento, a la ejecución forzosa de los actos administrativos, salvo en los supuestos en que se suspenda la ejecución de acuerdo con la ley, o cuando la Constitución o la ley exijan la intervención de los Tribunales". Y luego, su artículo 96 enumera esos medios de ejecución: "1. La ejecución forzosa por las Administraciones Públicas se efectuará, respetando siempre el principio de proporcionalidad, por los siguientes medios: A) Apremio sobre el patrimonio. B) Ejecución subsidiaria. C) Multa coercitiva. D) Compulsión sobre las personas. 2. Si fueran varios los medios de ejecución admisibles se elegirá el menos restrictivo de la libertad individual. 3. Si fuese necesario entrar en el domicilio del afectado, las Administraciones Públicas deberán obtener el consentimiento del mismo o, en su defecto, la oportuna autorización judicial".

90 En efecto, la citada ley 30/1992, en su artículo 97, dispone: "Apremio sobre el patrimonio. 1. Si en virtud de acto administrativo hubiera de satisfacerse cantidad líquida se seguirá el procedimiento previsto en las normas reguladoras del procedimiento recaudatorio en vía ejecutiva. 2. En cualquier caso no podrá imponerse a los administrados una obligación pecuniaria que no estuviese establecida con arreglo a una norma de rango legal".

91 GARCÍA DE ENTERRÍA-FERNÁNDEZ, cit., t. I, p. 755, recuerdan que de todos los medios de ejecución forzosa previstos en la denominada ley 30/1992 es el procedimiento de apremio el más general y el de más frecuente

como recaudos previos a toda ejecución, la adopción de una resolución que le sirva de fundamento jurídico y la notificación al particular interesado [92].

Por otra parte, la posibilidad de trabar medidas cautelares en sede administrativa, prevista en la ley 58/2003 general tributaria (LGT) [93] se halla minuciosamente regulada en su artículo 81. Por contraste evidente con nuestras normas existentes en la materia, cabe transcribir sus ocho incisos, en cuanto establecen: "1. Para asegurar el cobro de la deuda tributaria, la Administración podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado. La medida cautelar deberá ser notificada al afectado con expresa mención de los motivos que justifican su aplicación. 2. Cuando se solicite a la Administración tributaria la adopción de medidas cautelares en el marco de la asistencia mutua, el documento procedente del Estado o entidad internacional o supranacional que las solicite que permita la adopción de medidas cautelares no estará sujeto a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución por parte de la Administración tributaria española. 3. Las medidas habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar y en la cuantía

utilización, en la medida que los deberes administrativos se concretan usualmente, en forma directa o indirecta, en deudas pecuniarias (multas, impuestos y contribuciones, tasas, créditos contractuales en favor de la Administración, etc.). Si estas deudas consisten en cantidades líquidas y el deudor se resiste al pago de las mismas, la Administración puede hacerlas efectivas sobre el propio patrimonio de aquél a través del procedimiento previsto.

92 Así lo dispone el artículo 93, de la ley 30/1992.

93 Ley de 17 de diciembre de 2003 (BOE 18-12-2003, vigencia desde 1 de julio de 2004, revisión vigente desde 28 de junio de 2013), que fuera modificada por Real Decreto-ley 20/2011 del 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público, vigente a partir del 1° de enero de 2012 con revisión vigente desde el 1° de enero de 2013 (B.O. núm. 315 de 31 de diciembre de 2011).

estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda. En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación. 4. Las medidas cautelares podrán consistir en: a) La retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración tributaria. La retención cautelar total o parcial de una devolución tributaria deberá ser notificada al interesado junto con el acuerdo de devolución. b) El embargo preventivo de bienes y derechos, del que se practicará, en su caso, anotación preventiva. c) La prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos. d) La retención de un porcentaje de los pagos que las empresas que contraten o subcontraten la ejecución de obras o prestación de servicios correspondientes a su actividad principal realicen a los contratistas o subcontratistas, en garantía de las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación. e) Cualquier otra legalmente prevista. 5. Las medidas cautelares reguladas en este artículo podrán adoptarse durante la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos desde el momento en que la Administración tributaria actuante pueda acreditar de forma motivada y suficiente la concurrencia de los presupuestos establecidos en el apartado 1 y el cumplimiento de los límites señalados en el apartado 3. 6. Los efectos de las medidas cautelares cesarán en el plazo de seis meses desde su adopción, salvo en los siguientes supuestos: a) Que se conviertan en embargos en el procedimiento de apremio o en medidas cautelares judiciales, que tendrán efectos desde la fecha de adopción de la medida cautelar. b) Que desaparezcan las circunstancias que motivaron su adopción. c) Que, a solicitud del interesado, se acordase su sustitución por otra garantía que se estime suficiente. En todo caso, las medidas cautelares deberán ser levantadas si el obligado tributario presenta aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución que garantice el cobro de la cuantía de

la medida cautelar. Si el obligado procede al pago en período voluntario de la obligación tributaria cuyo cumplimiento aseguraba la medida cautelar, sin mediar suspensión del ingreso, la Administración tributaria deberá abonar los gastos del aval aportado. d) Que se amplíe dicho plazo mediante acuerdo motivado, sin que la ampliación pueda exceder de seis meses. 7. Se podrá acordar el embargo preventivo de dinero y mercancías en cuantía suficiente para asegurar el pago de la deuda tributaria que proceda exigir por actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento y que no hubieran sido declaradas. Asimismo, podrá acordarse el embargo preventivo de los ingresos de los espectáculos públicos que no hayan sido previamente declarados a la Administración tributaria. 8. Cuando con motivo de un procedimiento de comprobación e investigación inspectora se haya formalizado denuncia o querella por delito contra la Hacienda Pública o se haya dirigido proceso judicial por dicho delito, podrán adoptarse, por el órgano competente de la Administración tributaria, las medidas cautelares reguladas en este artículo, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición adicional decimonovena. Si la investigación del presunto delito no tuviese origen en un procedimiento de comprobación e investigación inspectora, las medidas cautelares podrán adoptarse por el órgano competente de la Administración tributaria con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias de investigación desarrolladas por el Ministerio Fiscal o, en su caso, con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias penales. En los supuestos a que se refieren los párrafos anteriores, las medidas cautelares podrán dirigirse contra cualquiera de los sujetos identificados en la denuncia o querella como posibles responsables, directos o subsidiarios, del pago de las cuantías a las que se refiere el artículo 126 del Código Penal. Adoptada, en su caso, la medida cautelar por el órgano competente de la Administración tributaria, se notificará al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente y se mantendrá hasta que este último adopte la decisión procedente sobre su conversión en medida jurisdiccional o levantamiento".

A su vez, respecto del régimen español de medidas cautelares dispuestas por la Administración, existe una importante jurisprudencia del Tribunal Económico Administrativo Central, en su rol de órgano administrativo revisor [94].

Cabe concluir, teniendo en consideración el sistema español reseñado, que es factible la eficacia en la recaudación tributaria sin detrimento de los principios fundamentales de la juridicidad.

Pues bien, procederemos a continuación al análisis particular de la normativa bonaerense ligada a la materia abordada.

1. Ley orgánica de Fiscalía de Estado

El decreto ley 7543/69 [95], denominado ley orgánica de Fiscalía de Estado, en su redacción originaria -artículo 16-, ya atribuía la potestad al Fiscal de Estado de trabar embargos e inhibiciones generales de bienes, como modo de tutelar los créditos fiscales, en los siguientes supuestos: a) ignorancia del domicilio del deudor del fisco; b) cuando el importe del crédito fuere inferior al monto máximo atribuido a la Justicia de Paz.

La misma norma establecía que, en las mencionadas hipótesis, la iniciación o desistimiento de la respectiva acción sería de carácter facultativo.

94 Merece ser citada la Resolución de 9 de julio de 2008 Vocalía 11.ª R.G. 2596/2006. donde. respecto del requisito de la motivación, se resolvió: "(...)tal justificación es absolutamente necesaria para la procedencia de la adopción de dichas medidas cautelares, ya que no basta para ello la existencia de unas deudas tributarias de elevado importe o la firma del acta en disconformidad, sino que es necesaria además la constancia o la fundada sospecha de que por parte del deudor y del declarado responsable se han llevado a cabo actos tendentes a impedir a la Hacienda pública el cobro de la deuda. actuaciones éstas, a las que no se hace siquiera alusión en el acuerdo de adopción de medidas cautelares. Ello implica que dicho acuerdo deba considerarse falto de la necesaria motivación, lo cual conduce a la anulación del mismo y a la del acuerdo del Tribunal Regional que lo confirmó con la consiguiente estimación del presente recurso de alzada".

95 ADLA T. XXIX-C, p. 3270.

Ahora bien, la ley de referencia en su texto vigente continúa habilitando al propio Fiscal de Estado a disponer medidas cautelares administrativas como resguardo de créditos fiscales, aunque de manera mucho más amplia, pues a los supuestos enumerados en el artículo 16, se agrega el desconocimiento de la existencia de bienes, y por otra parte, se atribuye la potestad de disponer y trabar toda clase de medidas cautelares respecto de créditos fiscales de naturaleza tributaria.

Así, el artículo 16, en su primer párrafo, según ley 12.214 [96], faculta al Fiscal de Estado para disponer embargo o inhibición general de bienes cuando: a) se ignorare el domicilio del deudor; b) no se conociere la existencia de bienes en la Provincia; c) el valor del crédito fiscal fuera inferior a veinte (20) sueldos del salario mensual mínimo vigente para el personal administrativo de la Administración Pública, autorizándolo esta última circunstancia a abstenerse de incoar el correspondiente proceso judicial, o en caso de haberlo iniciado, a desistir del proceso en trámite.

Consideramos que tanto la redacción originaria como así también la vigente, otorgadas al artículo 16 del decreto ley 7543/69, vulneran los preceptos superiores de la juridicidad antes reseñados, en cuanto no sólo se autoriza a disponer y trabar medidas cautelares en sede administrativa en grave trasgresión del sistema republicano de gobierno, de cuyas notas características hemos destacado la división de poderes, sino que además se exhibe irrazonable, a la par de violatoria del derecho de propiedad y de la garantía del debido proceso adjetivo, específicamente, al impedir el derecho de defensa del ciudadano, pretendiendo justificar ese avasallamiento en la ignorancia del domicilio del deudor, el desconocimiento de bienes en la Provincia y en el monto relativamente reducido del crédito fiscal.

No existe en esta normativa una debida proporción entre los medios empleados y los fines propuestos, pues permite a

96 ADLA T. LIX-A, p. 1012.

la Administración afectar la propiedad en base a un desconocimiento superficial del domicilio y bienes en la Provincia respecto del deudor, sin intervención alguna de los jueces.

En efecto, todo aquel que pretende demandar, posee una amplia gama de posibilidades para la obtención de esa información, lo cual se presenta potenciado respecto del Estado, quien, en virtud de su posición, posee las más altas probabilidades de acceder a la misma.

En particular, y ante la imposibilidad -remota por cierto si se despliega una seria actividad en tal sentido-, de obtención del domicilio del deudor por parte de la Administración, debió legislarse de acuerdo a las pautas que surgen de la normativa procesal civil [97] -aplicable actualmente de modo supletorio a las causas de materia contencioso administrativas [98]-, o a las dispuestas en la propia ley de apremio [99].

Ahora bien, con referencia a los créditos fiscales de naturaleza tributaria, la ley 13.244 [100] incorporó un párrafo al artículo 16 de la ley orgánica, estableciendo: "Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, el Fiscal de Estado podrá disponer y trabar todo tipo de medidas cautelares, a diligenciar dentro de la provincia o fuera de ella durante el transcurso de los juicios de apremio en los que se ejecuten créditos tributarios, debiendo denunciarlo por oficio judicialmente dentro del plazo de treinta días hábiles judiciales.

El Juez interviniente deberá ratificarla o podrá revocar la traba de dichas medidas cuando se encuentre suficientemente garantizado el crédito".

En consecuencia, cuando se tratase de créditos de sustancia tributaria, el Fiscal de Estado se halla facultado, una vez

97 Artículo 145. Al respecto, véase CAMPS, cit., p. 275, donde advierte que a fin de evitar perjuicios al derecho de defensa se exige la acreditación sumaria de que se han transitado todos los carriles a disposición del interesado en la notificación para conseguir aquellos datos.

98 Artículo 77.

99 Artículo 15.

100 ADLA, t. LXVI-A, p. 581.

iniciado el pertinente juicio de apremio, para disponer toda clase de medidas cautelares, reduciéndose la actividad judicial al deber de ratificar las medidas, o, de manera excepcional, tendrá la facultad de revocarlas en el único supuesto de existir garantía suficiente del crédito fiscal.

Esta norma es evidentemente violatoria de los preceptos superiores de la juridicidad.

En efecto, se otorga ampliamente la potestad de disposición y traba de medidas cautelares en sede administrativa, en trasgresión de la división de poderes, aunque tal facultad de la Administración -de acuerdo a esa norma-, debe ser ejercida en la órbita de un proceso judicial.

Sin embargo, esta última circunstancia, que debiera ser garantía de debido control de los poderes constituidos, propia del sistema republicano de gobierno, avasalla la zona de reserva de la Justicia, pues queda restringida su actividad a la posibilidad de revocación de la medida cautelar solamente en caso de encontrarse garantizado el crédito de manera suficiente.

Además, se vulnera el debido proceso adjetivo, exhibiéndose irrazonable, pues el deber de la Administración se reduce a la denuncia judicial por oficio de la traba de medidas cautelares, sin que la norma dispusiera la necesidad de notificar al deudor, como lo exigiría una adecuada técnica procesal respetuosa de esa garantía. En tal sentido la norma debió disponer la notificación del propio deudor, tal como lo establece el Código Fiscal en su art. 13 bis, sexto párrafo -según ley 13.529- (actual artículo 14 sexto párrafo, del mismo Código, en su texto ordenado de acuerdo a lo dispuesto por Resolución N° 39/11, del Ministerio de Economía, B.O. N° 26.552 de 11 de marzo de 2011)[101], respecto de la Dirección Provincial de Rentas -actualmente ARBA-.

101 En efecto, la norma de referencia preceptúa: "En caso de que cualquier medida precautoria resulte efectivamente trabada antes de la intimación al demandado, éstas deberán serle notificadas dentro de los cinco (5) días siguientes de haber tomado conocimiento de la traba".

2. Ley 13.406 de procedimiento de apremio para el cobro judicial de créditos fiscales por tributos, sus accesorios y sus multas de la Provincia o municipalidades contra sus deudores

La ley 13.406 [102] regula el procedimiento de apremio para la percepción judicial de los créditos fiscales de sustancia tributaria, sus accesorios y sus multas, tanto de la Provincia como de las municipalidades [103].

En materia de medidas cautelares, la ley 13.406 autoriza a la Administración a decidir la traba de medidas cautelares, pues, en su artículo 5, establece: "Con el escrito de inicio, el actor podrá acompañar los oficios para la traba de las medidas cautelares requeridas.

Los autos principales deberán ser despachados y los oficios de traba de las medidas cautelares librados, dentro de los cinco (5) días hábiles contados desde el inicio del juicio.

Las resoluciones de mero trámite o providencias que no causen estado podrán ser suscriptas por el Secretario o el Auxiliar Letrado autorizado por el magistrado interviniente.

Las cédulas y oficios que se disponga librar deberán confeccionarse por secretaría y suscribirse por el Juez, Secretario o el Auxiliar Letrado autorizado por el magistrado interviniente, según corresponda, dentro de los cinco (5) días de haber sido proveídos".

En sentido similar, el artículo 6 de la ley, si bien establece que el fisco podrá solicitar, en cualquier estado del proceso, toda medida cautelar o modificación de las ya decretadas, consagra el deber del Juez de disponerlas en el

102 BO: 30/12/05 (texto actualizado con las modificaciones introducidas por leyes 13.930 -BO N° 26041. del 30/12/08- y 14.333 -BO N° 26746, del 30/12/11-).

103 La propia ley, en su artículo 25, establece que se complementará con las normas procesales contenidas en el Código Fiscal -ley 10.397 y sus modificatorias- y que el Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires será de aplicación supletoria en todas las situaciones no previstas en ésta y en el Código Fiscal.

plazo de veinticuatro horas, "sin más recaudos ni necesidad de acreditación de peligro en la demora, todo ello bajo responsabilidad del fisco. A tal fin, no resultará de aplicación lo previsto en el artículo 204° del Código Procesal Civil y Comercial" [104].

De tal manera, es claro que la disposición y traba de las medidas cautelares recae prácticamente en la propia Administración.

Por otra parte, con el objeto de tutelar las atribuciones de la Administración en la materia, el mismo artículo 6 establece: "Con la información proveniente de cada cautelar, el Juez podrá de oficio o a pedido de parte, previo traslado al actor por cinco (5) días, que será notificado personalmente o por cédula, resolver respecto del levantamiento o reducción de alguna de las medidas cuando resulte evidente la suficiencia de la cautela y pueda ocasionarse un perjuicio al demandado.

La providencia deberá ser notificada por cédula siendo apelable dentro de los cinco (5) días. El recurso se fundará en el mismo escrito de interposición y se concederá con efecto suspensivo para el supuesto en que el auto ordene el levantamiento o la reducción de alguna de las medidas.

El mismo procedimiento, en la parte que resulte pertinente, deberá llevarse adelante para evaluar el mantenimiento de las medidas cautelares que se hubieran adoptado en sede administrativa antes del inicio del apremio.

En todos los casos el Fisco y sus apoderados estarán exentos de dar fianza o caución".

A su vez, el artículo 8 prevé un sistema propio de notificaciones de las medidas cautelares, en cuanto dispone: "En la diligencia de intimación de pago se notificarán las

104 Recordemos que el artículo 204 del Código procesal Civil y Comercial bonaerense, dispone: "Facultades del Juez. El Juez, para evitar perjuicios o gravámenes innecesarios al titular de los bienes, podrá disponer una medida precautoria distinta de la solicitada, o limitarla, teniendo en cuenta la importancia del derecho que se intentare proteger". Respecto del alcance de esa norma procesal, véase CAMPS, cit., p. 366.

medidas cautelares dispuestas por el Juez, independientemente de que se hayan trabado o no, supliendo de tal forma lo previsto por el artículo 198 del Código Procesal Civil y Comercial.

Si el ejecutado se presentare espontáneamente a oponer excepciones o formalizare acogimiento en el marco de regímenes de facilidades de pago se considerará notificado de las medidas cautelares dispuestas" [105].

Finalmente, el artículo 14 contiene una disposición desmesurada, restrictiva del debido proceso adjetivo, en cuanto establece: "Al ejecutado que hubiese litigado sin razón valedera u obstruido el curso normal del proceso con defensas o argumentos manifiestamente improcedentes, o que hubieren demorado injustamente el trámite, se le impondrá una multa a favor del ejecutante, cuyo monto oscilará entre el ocho (8) y el quince (15) por ciento del importe de la deuda" [106].

105 El artículo 198 del Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia, establece: "Cumplimiento y recurso. Las medidas precautorias se decretarán y cumplirán sin audiencia de la otra parte. Ningún incidente planteado por el destinatario de la medida podrá detener su cumplimiento. Si el afectado no hubiese tomado conocimiento de las medidas con motivo de su ejecución, se le notificarán personalmente o por cédula dentro de los 3 días. Quien hubiese obtenido la medida será responsable de los perjuicios que irrogue la demora. La providencia que admitiere o no hiciere lugar a una medida precautoria será apelable. Si la concediese, lo será en efecto devolutivo".

106 Se advierte que las previsiones contenidas en ese artículo configuran manifestación incompleta y parcial de los deberes de lealtad, probidad y buena fe que recaen sobre ambas partes del proceso, pues la norma se refiere exclusivamente a la conducta del ejecutado afectando la igualdad de las partes. Por lo demás, ha de señalarse que la escala porcentual de la multa fijada en el último párrafo del artículo que comentamos se exhibe irrazonable, pues teniendo en consideración el patrón establecido en el artículo 45 del Código Procesal Civil y Comercial aquélla resulta comparativamente excesiva, pues eleva el mínimo de la multa del 3% al 8% del monto del juicio, y el máximo de un 10% a un 15% de dicha suma.

3. Código Fiscal. Sus sucesivas reformas

A. *Ley 13.405*

La ley 13.405 a través de la incorporación de un artículo 13 bis al código fiscal -luego reformado por ley 13.529, como veremos, conformando actualmente el artículo 14 de ese código, según texto ordenado por Resolución N° 39/11, del Ministerio de Economía (B.O. N° 26.552 de 11 de marzo de 2011), otorgó a la Dirección Provincial de Rentas -actualmente Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, ARBA[107]-, la facultad de disponer medidas cautelares con gran amplitud -en cuanto a la selección de clases de medidas y bienes sobre las que recaerán-, en resguardo de las sumas adeudadas por los contribuyentes, aun con antelación al respectivo juicio de apremio, debiendo en todos los casos, al inicio de la ejecución, comunicar al Juez la medida cautelar adoptada.

Se preveía, además, la caducidad de pleno derecho de las medidas cautelares dispuestas antes del proceso, en caso de que no se iniciara la ejecución fiscal dentro de los sesenta días hábiles judiciales siguientes al de su traba.

107 Mediante ley 13.766 (ADLA, t. LXVIII, p. 607), se crea la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires -ARBA-, como entidad autárquica de Derecho Público provincial (art. 1°); asumiendo las competencias, facultades, derechos y obligaciones de los órganos que se fusionan: la Subsecretaría de Ingresos Públicos, la Dirección Provincial de Rentas, la Dirección Provincial de Catastro Territorial, la Dirección Provincial de Defensa del Contribuyente, la Dirección de Servicios Informáticos, la Dirección de Auditoría y la Dirección de Investigación forense (art. 2); que bajo la dirección de un Director Ejecutivo (art. 8), posee por objeto ejecutar la política tributaria mediante la determinación, fiscalización y percepción de los tributos y accesorios dispuestos por las normas legales y la administración del Catastro Territorial (art. 3). Véase al respecto, CARMONA, Jorge A.-MÉNDEZ, Graciela M., "Nuevas facultades de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). Modificaciones al Código Fiscal", en LLBA-2008 (septiembre), p. 921.

En el mensaje de elevación del proyecto que diera lugar a la sanción de la ley 13.405, se explica el fundamento de las previsiones contenidas, entre las cuales aparecen las medidas cautelares de referencia, sosteniéndose que: "El debido resguardo o cautela de los créditos del Fisco resulta un aspecto fundamental a normar a la hora de definir una política seria en materia de percepción de la renta pública, la que, demás está decir, no tiene otro fin que el interés general que subyace en la prestación por parte del Estado de los servicios esenciales a la comunidad -salud, educación, justicia, seguridad, etc.-. Sin este debido resguardo, el cobro de las acreencias del Fisco se torna, en la gran mayoría de los casos, ilusorio (...)" [108].

Ciertamente, el interés público se halla comprometido en la percepción del crédito público. Sin embargo, las herramientas tendientes al logro de esa percepción deben ser adecuadas, razonables, pues el interés público también está constituido por los preceptos superiores de la juridicidad que no deben ser sacrificados para la obtención de resultados recaudatorios.

Resulta evidente que a través de la ley 13.405 se vulnera el principio de la división de poderes constituidos, en perjuicio del Poder Judicial, en cuanto con la incorporación del artículo 13 bis al Código Fiscal, se otorgan amplias potestades cautelares a la Dirección Provincial de Rentas -conservadas actualmente por ARBA-, entre las cuales aparecía aquella lesiva del sistema republicano de gobierno en grado sumo, de disponerlas y trabarlas sin necesidad del inicio de actuación judicial alguna.

Por otra parte, la misma norma establecía la caducidad de las medidas cautelares en caso de no iniciarse la correspondiente ejecución fiscal dentro de sesenta días hábiles judiciales siguientes al de su traba, incoada la cual debía comunicarse al Juez la medida adoptada.

108 El contenido íntegro de los fundamentos de la ley 13.405 puede ser consultado en www.gob.gba.gov.ar

Sin embargo, esas últimas disposiciones, que podrían considerarse contemplativas, de alguna manera, del necesario control de los poderes públicos y del debido proceso adjetivo, quedaban irrazonablemente reducidas, pues en el párrafo final del artículo 13 bis originario, se establecía que aun siendo reconocida y regularizada la totalidad de la deuda, las medidas cautelares continuarían trabadas hasta la cancelación del cincuenta por ciento de la deuda.

Es evidente que, de tal manera, las facultades del Juez quedaban, prácticamente, suprimidas, y condicionadas al más o menos rápido pago del crédito tributario que hiciera el contribuyente.

B. *Ley 13.529*

Mediante ley 13.529 se ha pretendido morigerar en varios aspectos la potestad atribuida a la Dirección Provincial de Rentas -actualmente, Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, ARBA -[109], en cuanto se cancela la posibilidad de trabar las medidas cautelares con antelación a la interposición del apremio; se suprime además el párrafo final del artículo 13 bis originario, al que hiciéramos antes referencia, salvándose, finalmente, la omisión de notificar la traba de medidas cautelares al deudor.

Así pues, la ley introduce modificaciones al artículo 13 bis del Código fiscal -actual artículo 14, según texto ordenado por Resolución N° 39/11, del Ministerio de Economía (B.O. N° 26.552 de 11 de marzo de 2011)-, estableciendo que la facultad de trabar medidas cautelares debe ceñirse a las que se indicaran en el escrito de inicio del apremio o en posteriores

109 Con referencia a esta reforma legislativa, véase BUENO, cit., p. 125, donde advierte: "seguramente vislumbrando una difícil aplicación práctica del artículo 13 bis del Código Fiscal según la citada normativa, debido a los esenciales cuestionamientos constitucionales impetrados contra el mismo, el legislador local ha sustituido su contenido a través del dictado de la Ley 13.529".

presentaciones. Es decir, luego de la modificación señalada solamente podrán trabarse tales medidas luego de promovido el respectivo proceso de apremio.

Sin embargo, es mantenida la amplitud atribuida en la facultad de selección de especies de medidas cautelares a adoptarse y de bienes sobre las que pueden recaer, además de la posibilidad de hacerlo respecto de entidades financieras situadas aun fuera de la Provincia -medidas cautelares extraterritoriales-; todo lo cual puede provocar una multiplicación y, en oportunidades, una superposición de precautorias trabadas, excediendo irrazonablemente el criterio restrictivo que debe prevalecer en la materia, dado el carácter excepcional que les es propio. Circunstancia a la cual debe sumarse el hecho de que, en numerosas ocasiones, existiendo trabados embargos suficientes para la tutela del crédito fiscal, la Administración, abusando de sus amplias atribuciones, dispone inhibiciones generales de bienes, vulnerando la regla procesal de su procedencia sustitutiva del embargo [110].

Por otra parte, se introduce otra morigeración en las facultades cautelares en cuanto el cuarto párrafo del nuevo artículo 13 bis -actual artículo 14, según texto ordenado por Resolución N° 39/11, del Ministerio de Economía (B.O. N° 26.552 de 11 de marzo de 2011)-, deja explícitamente establecido que "Para los casos que se requiera desapoderamiento físico o allanamiento de domicilios deberá requerir la orden respectiva del Juez competente".

110 Así lo determina el propio Código Procesal Civil y Comercial bonaerense, en su artículo 228, primer párrafo, el cual preceptúa: "Inhibición general de bienes. En todos los casos en que habiendo lugar a embargo éste no pudiere hacerse efectivo por no conocerse bienes del deudor, o por no cubrir éstos el importe del crédito reclamado, podrá solicitarse contra aquél la inhibición general de vender o gravar sus bienes, la que se deberá dejar sin efecto siempre que presentase a embargo bienes suficientes o se diere caución bastante". Por su parte, PALACIO, cit., t. VIII, p. 165, con referencia a la inhibición general de bienes, afirma que es una medida sucedánea del embargo.

Además, y en otro orden de ideas, en el quinto párrafo, segunda parte, del nuevo artículo 13 bis -actual artículo 14 del Código Fiscal, según texto ordenado por Resolución N° 39/11, del Ministerio de Economía (B.O. N° 26.552 de 11 de marzo de 2011)-, se prevé la responsabilidad de Estado, disponiendo que "La responsabilidad por la procedencia, razonabilidad y alcance de las medidas adoptadas por la Dirección Provincial de Rentas, quedarán sometidas a las disposiciones del artículo 1112 del Código Civil".

En sentido contrario, se aprecia un acrecentamiento de atribuciones, en virtud de facultarse a la propia Dirección Provincial de Rentas -actualmente, Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, ARBA -, en el mismo párrafo citado, a "llevar adelante la ejecución de sentencias mediante enajenación de los bienes embargados a través de subasta o concurso público".

Una previsión singular contiene la propia ley 13.529 -en el párrafo quinto del artículo 13 bis, actual artículo 14 del Código Fiscal, según texto ordenado por Resolución N° 39/11, del Ministerio de Economía (B.O. N° 26.552 de 11 de marzo de 2011)-, en cuanto equipara los oficios expedidos por la Dirección de Rentas -actualmente ARBA- a los oficios cuyo libramiento hubiera sido decretado judicialmente, en los siguientes términos: "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 la Dirección Provincial de Rentas, el cual tendrá el mismo valor que una requisitoria y orden judicial".

Por su parte, el sexto párrafo del art. 13 bis -según ley 13.529, actual artículo 14 del Código Fiscal, según texto ordenado por Resolución N° 39/11, del Ministerio de Economía (B.O. N° 26.552 de 11 de marzo de 2011)-, dispone que "En caso de que cualquier medida precautoria resulte efectivamente trabada antes de la intimación al demandado, éstas deberán serle notificadas dentro de los cinco (5) días siguientes de haber tomado conocimiento de la traba".

Sin embargo, nada se prevé para el caso de incumplimiento de los deberes de notificar la medida al contribuyente y de comunicarla al juzgado interviniente.

Entendemos que para el caso de omisión de notificar al contribuyente, debió establecerse la caducidad de la medida cautelar trabada, pues si en el supuesto el mismo no ha sido intimado previamente, y luego de la traba de la medida tampoco se lo notifica de la misma -a lo cual suele agregarse la falta de resolución judicial que ordene la notificación-, se está vulnerando de manera ostensible el debido proceso adjetivo, impidiéndose, además, un adecuado control judicial de la medida.

En numerosas oportunidades el afectado toma conocimiento de la traba de la medida cautelar cuando pretende disponer de sus bienes, momento hasta el cual puede transcurrir un lapso prolongado, ínterin de lo cual, se verá seguramente agravada su situación frente a la deuda tributaria.

Podemos concluir, respecto de este régimen legal, que la indefensión del contribuyente provocada en virtud de las medidas cautelares administrativas, y el ingreso a una intrincada vorágine jurídica, son la causa del pronto, a veces urgente, pago de los créditos fiscales.

En consecuencia, podría calificarse tal circunstancia como una eficiencia recaudatoria antijurídica.

Existe evidentemente una coerción irrazonable, inconstitucional en definitiva, utilizada legalmente para la veloz obtención de los créditos fiscales.

En sentido inverso, consideramos que el adecuado pago de los créditos fiscales debe basarse en una toma real de conciencia del ciudadano, basada en el fomento de una educación tributaria, respecto de la relevancia fundamental que posee para el interés general la obtención de recursos públicos, y en políticas eficientes que impliquen un fortalecimiento razonable de los medios legales aptos para una apropiada recaudación, a la par de una correcta aplicación de esos recursos.

Esto último nos remite al flagelo mundial de la corrupción y su creciente generalización en nuestro país [111].

Finalmente, y con referencia a la facultad de disposición de medidas cautelares extraterritoriales, habilitada por el artículo 13 bis, párrafo segundo última parte, y tercero -texto según ley 13.529, actual artículo 14 del Código Fiscal, de acuerdo a lo dispuesto por Resolución N° 39/11, del Ministerio de Economía (B.O. N° 26.552 de 11 de marzo de 2011) [112]-, la Corte Suprema de Justicia nacional [113], por mayoría de votos [114], entendió acreditados los requisitos para el otorgamiento de una medida cautelar que fuera solicitada -de modo accesorio al planteo originario de inconstitucionalidad de la norma citada y del artículo 14 bis [115]

111 Al respecto, véase GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, "La ética pública", RAP, año XXVI-307, p. 7, donde advierte, respecto de la corrupción, que "estamos ante una de las graves cuestiones que se plantean en el Derecho público al comenzar el siglo XXI".

112 En cuanto rezan: "También podrá disponer el embargo general de los fondos y valores de cualquier naturaleza que los ejecutados tengan depositados en las entidades financieras regidas por la Ley 21.526 (...) Dentro de los quince (15) días de notificadas de la medida, las entidades financieras deberán informar a la Dirección Provincial de Rentas acerca de los fondos y valores que resulten embargados, no rigiendo a tales fines el secreto que establece el artículo 39 de la Ley 21.526".

113 Causa A.2107 XLII, *in re*: "Asociación de Bancos de la Argentina c/Buenos Aires, Provincia de s/acción declarativa de inconstitucionalidad. Competencia originaria" (Resolución de 23 de junio de 2009).

114 Votos concurrentes de los ministros Carlos S. FAYT, Enrique Santiago PETRACCHI, Juan Carlos MAQUEDA y Carmen M. ARGIBAY. Con disidencia parcial de la Dra. Elena I. HIGHTON DE NOLASCO, quien consideró insuficientemente satisfecho el requisito necesario para el otorgamiento de la medida solicitada consistente en el peligro en la demora.

115 Incorporado por ley 13.405, el cual preceptúa: "Las entidades financieras, así como las personas físicas o jurídicas depositarias de bienes a embargar, serán responsables en forma solidaria hasta el valor del bien o la suma de dinero que se hubiera podido embargar, cuando con conocimiento previo de la medida ordenada, hubieran impedido su traba. Asimismo, serán responsables: a) cuando sean causantes en forma directa de la ocultación de bienes, fondos, valores o derechos del contribuyente ejecutado, con la finalidad de impedir la traba del embargo dispuesto por los jueces o la Dirección Provincial de Rentas en ejercicio de facultades

del mismo Código Fiscal [116] (actual artículo 17, según texto ordenado por Resolución N° 39/11, del Ministerio de Economía, B.O. N° 26.552 de 11 de marzo de 2011)-, por la Asociación de Bancos de la Argentina -junto a otros bancos no asociados-, ordenando a la Provincia de Buenos Aires abstenerse de requerir a las entidades financieras la anotación de medidas cautelares decretadas por el órgano de recaudación, concernientes a cuentas y activos bancarios radicados fuera de su territorio.

Para así decidir, el supremo Tribunal estimó que, además de hallarse reunidos los requisitos exigidos por el artículo 230 de Código Procesal Civil y Comercial de la Nación para la procedencia de la prohibición de innovar, "la medida dispuesta no implica un perjuicio fiscal para el Estado provincial demandado, en la medida en que nada le impide perseguir el cobro de la renta pública con respecto de los bienes de los contribuyentes ubicados fuera del territorio bonaerense a través de los juicios de apremio a los que se refiere el artículo 13 del Código Fiscal y del procedimiento establecido por la ley 22.172".

Resta aún, en el caso, que la Corte se pronuncie acerca de la constitucionalidad de las mencionadas normas del Código Fiscal.

otorgadas por este Código, y b) cuando sus dependientes incumplan órdenes de embargo u otras medidas cautelares ordenadas por los jueces o por la Dirección Provincial de Rentas. Verificada alguna de las situaciones descriptas, la Autoridad de Aplicación por intermedio del funcionario que determine la reglamentación, o del apoderado fiscal interviniente, la comunicará de inmediato al juez con competencia en materia de ejecución fiscal, acompañando todas las constancias que así lo acrediten. El juez dará traslado por cinco (5) días a la entidad o persona denunciada, luego de lo cual deberá dictar resolución. Decretada la responsabilidad solidaria aquí prevista, la misma deberá cumplirse dentro de un plazo máximo de diez (10) días".

116 En virtud de juzgarlas en conflicto, entre otros, con los artículos 7, 29, 31, 75 inciso 12, 109 y 126 de la Constitución Nacional, y con la ley 22.172 que aprobó el convenio de comunicaciones entre tribunales de distinta jurisdicción territorial.

C. *Ley 13.613*

Una nueva reforma del Código Fiscal se produjo por medio de la ley 13.613, incorporándose, en la materia que nos convoca, el artículo 13 ter -actual artículo 15, de acuerdo a lo dispuesto por Resolución N° 39/11, del Ministerio de Economía (B.O. N° 26.552 de 11 de marzo de 2011)-, que habilita a la Dirección Provincial de Rentas -actualmente ARBA-, al levantamiento de las medidas cautelares que hubiera trabado, debiendo informar al Juez interviniente en el juicio de apremio. Además autoriza a disponer, "previa regularización de la deuda y con el consentimiento expreso del deudor, la transferencia total o parcial de los fondos y/o activos embargados a la cuenta y en el modo que disponga" [117].

De esta manera, la función del Juez, queda aun más reducida, en cuanto toda la actividad cautelar queda delegada, prácticamente, en la Administración Pública.

D. *Ley 13.930*

Más recientemente la ley 13.930, impositiva 2009, ha introducido numerosas modificaciones al Código Fiscal [118], entre las cuales mencionaremos aquellas que inciden en la materia abordada, las cuales, básicamente, implican un acrecentamiento de las potestades administrativas.

En primer lugar, se suprime el último párrafo del artículo 14 del Código Fiscal -actual artículo 16 del Código Fiscal, de acuerdo a lo dispuesto por Resolución N° 39/11, del Ministerio de Economía (B.O. N° 26.552 de 11 de marzo de 2011)-, en el

117 En los fundamentos del proyecto de ley, se reitera el criterio con que se fundamentaran las sucesivas reformas fiscales. El contenido íntegro del mensaje de elevación del proyecto que diera lugar a la sanción de la ley 13.613 puede ser consultado en www.gob.gba.gov.ar

118 Se insiste, a través de los fundamentos del proyecto de ley, con la idea de las anteriores modificaciones. El contenido íntegro de los fundamentos de la ley 13.930 puede ser consultado en www.gob.gba.gov.ar

sentido de eliminar la frase: "con carácter provisorio y por un lapso de 10 días hábiles administrativos, sujetos a su confirmación de conformidad a lo que establezcan las normas legales o reglamentarias específicas". Otorgándole, con tal supresión carácter definitivo a "las anotaciones y levantamientos de las medidas asegurativas del crédito fiscal como así también las órdenes de transferencia de fondos que tengan como destinatarios los registros públicos, instituciones bancarias o financieras, (que) podrán efectivizarse a través de sistemas y medios de comunicación informáticos".

Además, con referencia a la medida cautelar de secuestro, se incorpora el artículo 75 bis -actual artículo 84 del Código Fiscal, de acuerdo a lo dispuesto por Resolución N° 39/11, del Ministerio de Economía (B.O. N° 26.552 de 11 de marzo de 2011)-, habilitando a la autoridad de aplicación -ARBA- para disponer el traslado de los bienes objeto de la medida a depósitos de su propiedad o contratados a terceros, pudiendo utilizar a tal efecto los vehículos en los que se transportaban los mismos.

Por otra parte, con referencia al secuestro de bienes, se modifica el artículo 77 del Código Fiscal -actual artículo 86, de acuerdo a lo dispuesto por Resolución N° 39/11, del Ministerio de Economía (B.O. N° 26.552 de 11 de marzo de 2011)-, que ya antes contenía la obligación de inmediata comunicación del acta de comprobación de la infracción -al Director Provincial de Rentas o funcionario en quien se delegue su competencia, que ahora deberá comunicarse al Director Ejecutivo de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires o funcionario en quien se delegue su competencia-, facultándolo para que en el plazo de cuarenta y ocho horas proceda a disponer el levantamiento o modificar la medida preventiva dispuesta, y, eventualmente, designar otro depositario.

Tales previsiones se diferencian de las anteriores a la reforma en cuanto éstas otorgaban un plazo de veinticuatro horas corridas para proceder a confirmar o no la medida preventiva, y, en su caso, ratificar la designación del depositario o, eventualmente, designar uno nuevo.

IV. Reseña jurisprudencial bonaerense

Ocuparemos ahora nuestra atención en el análisis de la jurisprudencia más relevante emanada de la SCBA y Cámaras bonaerenses, relacionada a la adopción de medidas cautelares en sede administrativa, algunas de cuyas causas se hallan vinculadas a planteos de inconstitucionalidad de las normas atributivas de las potestades bajo estudio.

Recordemos que la actividad del Poder Judicial en la materia, reviste una relevancia fundamental, en cuanto detenta una función primordial de guardián de la Constitución.

En efecto, como lo afirmara SÁNCHEZ VIAMONTE: "(...) los poderes Legislativo y Ejecutivo ejercen poderes políticos, o mejor aun, desempeñan funciones específicamente políticas, en su condición de órganos de la voluntad política. El poder Judicial ejerce poder jurídico, o función jurisdiccional, específicamente jurídica, en su condición de órgano de una voluntad jurídica."; advirtiendo luego que: "Sin un poder jurídico guardián de la Constitución, y apto para imponer el respeto de ésta a los poderes políticos, el constitucionalismo pierde toda su eficacia"; concluyendo lo siguiente: "(...) la defensa constitucional es una función jurídica, de naturaleza jurisdiccional, que incumbe a magistrados judiciales (...) Solamente así reviste carácter de garantía" [119].

Pues bien, cabe advertir que la jurisprudencia vinculada a la temática abordada, y en especial la relativa a planteos de inconstitucionalidad de la normativa vigente, lejos de poder ser considerada pacífica y uniforme, se exhibe un tanto contradictoria.

Finalmente, debe tenerse en consideración que la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires aún [octubre de 2013] no se ha expedido respecto del fondo de la cuestión.

119 SÁNCHEZ VIAMONTE, Carlos, *El constitucionalismo. Sus problemas. El orden jurídico positivo. Supremacía, defensa y vigencia de la Constitución*, Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1957, p. 85 y ss.

1. Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires

Como hemos dicho, si bien la Suprema Corte de Justicia bonaerense todavía no se ha pronunciado acerca de la constitucionalidad de la normativa fiscal analizada, actualmente se encuentran allí radicadas causas pendientes de resolución al respecto. Por tal circunstancia, mencionaremos a continuación algunas cuestiones de competencia en las cuales ha tenido oportunidad de expedirse.

Causa I.71.670, in re*: "Rodríguez Salvador Pablo c/Provincia de Bs. As. s/inconst. leyes 13.405 y 13.406" (Sentencia de 23 de mayo de 2012)*

El actor promueve acción originaria de inconstitucionalidad respecto de los artículos 13 y 13 bis del Código Fiscal, en cuanto disponen, respectivamente, que una vez solicitada una medida cautelar por el fisco los jueces deberán decretarla en el término de veinticuatro horas sin más recaudos ni necesidad de acreditar peligro en la demora, y que la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires 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 ejecución.

Por su parte, el Asesor General de Gobierno se presenta en la causa interponiendo excepción de incompetencia manifestando que la demanda ha sido interpuesta con posterioridad al vencimiento del plazo contemplado en el art. 684 del Código Procesal Civil y Comercial.

El tribunal entiende que en virtud de la naturaleza tributaria de la normas cuestionadas y la fundamentación exclusiva en la afectación de derechos de contenido patrimonial, determinan que el caso se encuentre sujeto al término previsto en el artículo 684 del Código de rito, es decir, la demanda originaria de inconstitucionalidad debe interponerse dentro del plazo

de treinta días, computados desde que el precepto impugnado afecte concretamente los derechos patrimoniales del actor.

Consecuentemente, la Suprema Corte resuelve admitir la excepción opuesta por el Asesor General de Gobierno y desestimar la demanda en virtud de su extemporaneidad.

Causa B 68.798, in re*: "Orgambide, Jorge Alfredo c/Poder Ejecutivo y otros s/amparo. Cuestión de competencia" (Sentencia de 20 de septiembre de 2006)* [120]

En la órbita de un planteo de inconstitucionalidad del capítulo X del Código Fiscal y de sus normas reglamentarias, basado en el entendimiento de que tales normas establecen un sistema de control y decomiso de mercaderías que afectaría el derecho de defensa y la tutela judicial, atribuyendo, además, funciones jurisdiccionales a la Administración Fiscal, se produce una cuestión de competencia.

En efecto, el planteo constitucional incoado ante un juzgado de primera instancia en lo civil y comercial del departamento judicial de Mar del Plata, provocó la declaración de incompetencia del *a quo*, quien decide elevar la causa a la Suprema Corte bonaerense, en virtud de entender que se trata de un supuesto que acarrea su competencia originaria.

Una vez remitido el expediente, aquel supremo Tribunal resuelve que la causa es de su competencia originaria y, en virtud de ello, decide radicarla ante sus estrados.

120 Esta causa se halla vinculada a las causas I 68.636, *in re*: "Orgambide, Jorge Alfredo c/Provincia de Buenos Aires s/Inconstitucionalidad Ley 13.405 (se agrega a causa I. 68.554)" e I 68.554, *in re*: "Orgambide, Jorge Alfredo c/Poder Ejecutivo s/Inconstitucionalidad Ley 13.405", todas aún en trámite ante el tribunal de referencia [agosto de 2013].

Causa I 68.534, in re*: "Colegio de Abogados de la Provincia de Buenos Aires y otros s/inconstitucionalidad Leyes 13.405 y 13.406" (Sentencia de 6 de septiembre de 2006)* [121]

En el caso, el presidente del Consejo Superior del Colegio de Abogados y los presidentes de los Colegios Departamentales de Abogados, todos ellos de la Provincia de Buenos Aires, promovieron ante la Suprema Corte la acción establecida en el art. 161 inciso 1° de la Constitución provincial y en los artículos 683 y siguientes del Código Procesal Civil y Comercial, procurando la declaración de invalidez constitucional de determinadas previsiones contenidas en las leyes 13.405 y 13.406.

Ese Tribunal superior resuelve admitir formalmente -y sólo en lo que ocupa a la legitimación activa- la demanda de inconstitucionalidad deducida por los actores en su carácter de representantes de la entidad profesional en lo relacionado a la cuestión constitucional planteada.

Causa B 68.661, in re*: "Greco, Rosario c/Dirección Provincial de Rentas s/amparo. Cuestión de competencia" (Sentencia de 21 de junio de 2006)* [122]

En el marco de un proceso de amparo en el cual se pretende la declaración de inconstitucionalidad del art. 13 bis al Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, el Juez *a quo* decide declararse incompetente y remite las actuaciones a la Suprema Corte de Justicia bonaerense, la cual interpreta que se trata, en realidad, de un planteo de inconstitucionalidad del art. 2 de la ley 13.405, perteneciendo, además, "la presentación nominada como acción de amparo a la competencia atribuida con carácter originario a esta Corte para decidir acerca de la constitucionalidad o inconstitucionalidad de determinadas

121 Actualmente [agosto de 2013] la causa aún se halla en trámite ante la Suprema Corte de Justicia bonaerense.

122 *Idem.*

normas locales, por tratarse en rigor de una causa contemplada en el artículo 161 inciso 1° de la Constitución de la Provincia".

Consecuentemente, el tribunal resuelve que la causa es de su competencia originaria.

Causa B 68.553, in re*: "Fiscal de Estado s/conflicto de competencia art. 7° inc. 1° ley 12.008", en autos: "Adecon c/Provincia de Bs. As. y otros s/amparo" (Sentencia de 17 de mayo de 2006)* [123]

Con motivo de un proceso de amparo promovido por la Asociación Defensa del Contribuyente, en el cual se pretende la declaración de inconstitucionalidad del art. 2 de la ley 13.405 que incorpora el art. 13 bis al Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, el Fiscal de Estado plantea un conflicto de competencia surgido como consecuencia de un supuesto arrogamiento por parte de un magistrado de primera instancia de facultades conferidas constitucionalmente a la Suprema Corte, en virtud de lo normado por el artículo 161 inciso 1° de la Constitución provincial.

Finalmente, el supremo Tribunal bonaerense resuelve que la causa es de su competencia originaria, radicándola ante sus estrados.

2. Cámaras de Apelación

A. *Contencioso Administrativa de La Plata*

Expte. N°-13292-1, in re*: "Minasso Néstor Ángel c/Poder Ejecutivo de la Provincia de Buenos Aires -Ministerio de Economía-Dirección General de Rentas- s/amparo", (Sentencia de 25 de septiembre de 2007)*

123 *Idem.*

El actor deduce una acción de amparo contra el Poder Ejecutivo de la Provincia de Buenos Aires -Ministerio de Economía-Dirección General de Rentas-, en procura del levantamiento de un embargo dispuesto en su cuenta sueldo y, asimismo, la declaración de inconstitucionalidad e inaplicabilidad del art. 13 bis de la ley 10.397 (modif. por la ley 13.529) y de cualquier otra norma que se dicte en consonancia con las citadas.

El Juez de grado rechazó el amparo *in limine*, con fundamento en que la vía procesal del amparo no resultaba idónea, atento a la existencia de los remedios ordinarios (contencioso administrativo), para la dilucidación judicial de la pretensión articulada a través de los procesos ordinarios y cautelares cuya imposibilidad de utilización no había acreditado el actor.

Apelada la resolución, la Cámara de apelaciones, por unanimidad, confirma la decisión del *a quo*, en razón de la existencia de un juicio de apremio donde fueron pedidas las medidas cautelares, y en el ámbito del cual la Administración dispuso una cautelar en uso de las facultades del art. 13 bis de la ley 13.529, limitándose tan sólo a informar al Juez interviniente en el proceso de ejecución.

Todo lo cual permite concluir al tribunal, en base a numerosos precedentes, que ese ámbito judicial es el propicio, en primer término, para plantear los agravios que se esgrimieron en forma autónoma [124].

124 En tal sentido, en la sentencia reseñada, se afirmó: "al Juez del apremio le corresponde resolver la cuestión atinente al pedido de levantamiento de un embargo administrativo trabado para garantizar la ejecución del crédito que se ventila en ese proceso (doctr. de la causas CCALP n° 4597 "Fisco c/Ortiz s/Apremio Provincial", res. del 24-5-07 y n° 4590 "Fisco c/Raynal s/Apremio Provincial", res. del 26-6-07). Advirtiendo que, en cambio, no se da una hipótesis como la ponderada por el Tribunal en el caso "Delbino" (causa CCALP 5259, res. del 18-9-07) donde se cuestionaba la traba de una medida cautelar de índole administrativa sin control alguno aparente de la Justicia.

B. *Contencioso Administrativa de Mar del Plata*

Causa G-7-MP2, in re*: "Antonio Barillari S.A. c/Ministerio de Economía-Rentas s/pretensión declarativa de certeza" (Sentencia de 20 de noviembre de 2008)*

La Jueza *a quo* resolvió no hacer lugar a la medida cautelar peticionada por la sociedad actora con el objeto de obtener que se ordenara la suspensión de las Disposiciones Normativas Serie "B" 49/2007 y 61/2007 dictadas por la Dirección Provincial de Rentas, mediante las cuales se impuso a los Agentes de Retención del Impuesto sobre Ingresos Brutos, la carga de trabar embargo sobre los créditos a pagar en el caso que el Fisco Provincial hubiera iniciado juicio de apremio a algunos de sus acreedores.

Sostuvo que no se advertía, de las Disposiciones Normativas cuestionadas, la configuración de vicios determinantes de ilegitimidad absoluta y manifiesta con entidad como para tener por acreditada la verosimilitud del derecho invocado.

Apelada la resolución por la actora, alegando que las Disposiciones Normativas Serie "B" N° 49/2007 y 61/2007 emitidas por la Dirección Provincial de Rentas serían inconstitucionales, el tribunal revoca la sentencia de grado [125] entendiendo que si bien el art. 13 bis del Código Fiscal, "ya ha sido considerado constitucionalmente válido por esta Cámara, a partir del fallo en la causa A-418-MP0 'Reynoso' (sent. de 08-V-2008), y desde tal perspectiva, las Disposiciones Normativas enjuiciadas al emitirse con sustento en las prerrogativas del art. 13 bis del Código Fiscal, pueden juzgarse -liminarmente y en el marco de un juicio acotado como el que cabe practicar en la etapa cautelar- como dotadas de legitimidad"; existían adicionales argumentos jurídicos que permitirían inferir cierto grado de *fumus boni iuris* en la situación, pues, "en la especie,

125 Con votos concordantes de los jueces presentes Elio Horacio RICCITELLI y Nélida I. ZAMPINI.

el régimen estatuido por las Disposiciones Normativas cuya inexigibilidad se requiere, regula tan sólo uno de los tantos medios con los que cuenta el Estado provincial para caucionar bienes de sus deudores tributarios sometidos antes o después a un juicio de apremio (v.g. art. 6 ley 13.406; arts. 13 y 13 bis del Código Fiscal). Mal podría entonces alegarse que la temporal imposibilidad de echar mano a los mecanismos cautelares reglados en las Disposiciones Normativas Serie B N° 49/2007 y 61/2007 hasta que se dicte sentencia en este proceso ocasionaría una grave afectación al interés público, más si se advierte que -como consecuencia del giro comercial de la accionante y de su actuación como agente de retención del impuesto a los ingresos brutos sobre sus proveedores- los montos por deudas tributarias que podrían quedar por fuera del régimen cuya inexigibilidad al actor entiendo corresponde decretar, no resultarían relevantes en el universo de la recaudación impositiva provincial (cfr. fs. 6/47)".

Causa P-591-MP2, in re*: "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Bertoni Sergio s/apremio" (Sentencia de 18 de septiembre de 2008)*

En el marco de un proceso de apremio, en el cual se produjo una superposición de medidas cautelares ordenadas judicialmente con otras dispuestas por la Administración, el deudor solicita, alegando un perjuicio en el normal desenvolvimiento de sus actividades comerciales, la sustitución de una medida cautelar dispuesta por la Administración, ofreciendo, en reemplazo, un inmueble de su titularidad.

La Jueza *a quo* dispuso el levantamiento de una inhibición general de bienes sobre cuentas bancarias y/o activos financieros del demandado ordenada en autos. Sin embargo, rechazó el pedido del contribuyente referido a la sustitución del embargo sobre cuentas dispuesto por la Administración tributaria en uso de las facultades conferidas por el art. 13 bis del Código Fiscal, fundamentando su decisión en el entendimiento de que el pedido de sustitución del embargo sobre cuentas -bien líqui-

do- por el embargo sobre un inmueble -bien realizable- resulta inoficioso atento el texto del art. 6 de la ley 13.406.

Apelada la resolución, la Cámara de Apelaciones, por mayoría de votos[126] -con disidencia del Juez Ricardo Domingo MONTERISI [127]-, confirma el pronunciamiento de grado, señalando que "si bien el embargo sobre cuentas bancarias ordenado por el Fisco en el marco del art. 13 bis del Código Fiscal recayó sobre idénticos bienes (activos bancarios del ejecutado) que la inhibición general de bienes decretada previamente por la Juez del apremio (...) circunstancia ésta que tornaría ilegítimo el proceder de la autoridad recaudatoria, no es menos cierto que la medida precautoria judicial nunca llegó a materializarse y, para más, luego se ordenó su definitivo levantamiento".

Para así decidir, se argumenta, además, que la superposición, principal causa que motivaría la revisión judicial de una medida cautelar fiscal decretada administrativamente, no se patentiza en la especie.

Finalmente, con referencia a la posibilidad del Juez del apremio de ordenar la sustitución de una medida cautelar fiscal ordenada y trabada administrativamente en el marco del art. 13 bis del Código Fiscal, cuando dicha precautoria no contraviene el esquema normativo vigente, concluye el tribunal, que "lo dispuesto en el art. 6 de la ley 13.406 no se aplica a las cautelares decretadas y trabadas por la Administración en el marco de las facultades regladas por el art. 13 bis del Código Fiscal, en tanto le está vedado al Juez del apremio disponer la sustitución judicial de medidas cautelares administrativas. En esta parcela bien vale recordar lo expuesto por esta alzada en el precedente 'Vitali' *supra* citado, en el sentido que la Legislatura local ha evitado entremezclar las herramientas cautelares judiciales y administrativas y sus respectivos mecanismos de decreto, traba y levantamiento, no correspondiendo entonces a los jueces, bajo pretexto de interpretación de dichas normas, modificar el criterio legislativo cuya inconsecuencia o imprevisión no es posible *ab initio* presuponer (cfr. CSJN *in re* R. 1097.XXXIX 'Ramos, Ernesto c/Ingenio Ledesma S.A.A.I.', sent. de 24-IV-2007 y sus citas)".

126 Votaron por la negativa los jueces Elio Horacio RICCITELLI y Nélida I. ZAMPINI.

127 Quien en su voto sostuvo: "A mi criterio el art. 13 bis del Código Fiscal vulnera principios y garantías esenciales que reconoce nuestra Constitución Federal: división de poderes, la tutela judicial efectiva, el debido proceso y el derecho de propiedad, por lo que debe ser inaplicado en el caso de autos".

Causa P-190-MP1, in re*: "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Aguerrido Oscar Rolando s/apremio provincial" (Sentencia de 11 de septiembre de 2008)*

En el caso, el Juez de primera instancia dictó resolución por la cual otorgó y ordenó la traba de embargo sobre el dinero existente en las cuentas o activos que poseía el ejecutado en las entidades bancarias y financieras, disponiendo además que -previo a ordenar las restantes medidas cautelares solicitadas por el Fisco- debían explicitarse los motivos en que se fundaran.

En virtud de ello, el Fisco provincial interpuso recurso de reposición con apelación en subsidio.

El magistrado del apremio, luego de rechazar el recurso de revocación intentado, en una interpretación conjunta de los arts. 6 de la ley 13.406 y 5 de la ley 13.435 nada dice sobre la concesión del recurso interpuesto, elevando la causa a la alzada para que sea ella la que se pronuncie sobre la admisibilidad del remedio incoado.

El tribunal resuelve revocar parcialmente la sentencia, con fundamento en que "lo resuelto por la *a quo* importa supeditar la traba de la adicional medida cautelar requerida a un anticipado proceso de evaluación sobre su pertinencia, alcance y, en todo caso, suficiencia, camino procesal que no encuentra anclaje normativo en el precepto que resulta de aplicación".

Causa A-418-MP0, in re: *"Reynoso, Beatriz c/Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/Amparo" (Sentencia de 8 de mayo de 2008)*

En el ámbito de un proceso de amparo, la Jueza *a quo* hizo lugar a la acción interpuesta por la actora por la que perseguía el levantamiento de la medida cautelar adoptada por el ente recaudador provincial en el marco de las facultades que le fueran conferidas por el art. 13 bis del Código Fiscal, declarando, además, la inconstitucionalidad de la norma de referencia, con fundamento en el principio de división de poderes, propio del sistema republicano de gobierno y la garantías de debido proceso adjetivo; con costas a la demandada vencida [128].

A su turno, el Fisco provincial interpuso recurso de apelación solicitando se revoque la sentencia dictada por el *a quo.*

La Cámara Contencioso administrativa declara [129], en primer lugar, respecto de su competencia, de conformidad con lo prescripto por el art. 19 de la ley 7166, que le corresponde entender en la causa, pues afirma que en el caso lo que se impugnó fue un acto administrativo, de alcance individual, al que se le imputa arbitrariedad e ilegalidad manifiesta.

Respecto de la materia de agravios, resuelve revocar parcialmente el pronunciamiento de grado -confirmando el pronunciamiento en cuanto hiciera lugar a la pretensión objeto del amparo-, con referencia a la inconstitucionalidad decretada, con base en lo resuelto en otros precedentes -causas P-1-MP1 y P-352-MP1, que luego reseñaremos-.

Finalmente, como base argumental complementaria, concluye que: "mal puede predicarse que las atribuciones que el art. 13 bis del Código Fiscal otorga a la autoridad tributaria son de aquellas que sólo los jueces por mandato constitucional están llamados a actuar. Por el contrario, tanto las medidas contempladas en dicho precepto como las similares contenidas en los ordenamientos procesales son, tan sólo, herramientas útiles pergeñadas por el legislador para garantizar a los otros poderes constituidos el ejercicio de sus potestades esenciales y el cumplimiento de sus irrenunciables deberes constitucionales con la mayor eficacia posible, y con la mira puesta en resguardar un aceitado funcionamiento del gobierno del Estado, en el que la tríada legislativa, ejecutiva y judicial está directamente y por igual comprometida".

Causas P-352-MP1, in re: *"Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Contreras Arnaldo Elpidio y otro/a s/apremio provincial" y P-353-MP1,* in re: *"Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Amoroso, Olga Haydee s/apremio provincial" (Sentencias de 17 de abril de 2008)*

En el ámbito de un proceso de apremio, el Juez contencioso administrativo, luego de haber recibido una "comunicación de inhibición general de bienes" proveniente de la Dirección Provincial de Rentas, declaró de oficio la ilegitimidad del proceder fiscal en la traba de la mentada cautelar, en el entendimiento de que, iniciado el apremio, es el Juez el único autorizado para adoptar decisiones en torno a las medidas cautelares según lo normado -a su entender- por el artículo 6 de la ley 13.406 que en parte transcribe. A lo cual se adicionaba el hecho de que ya se había ordenado otra medida precautoria solicitada por el ente recaudador (embargo preventivo de inmueble).

En consecuencia, ordenó el inmediato levantamiento de la medida cautelar denunciada por el Fisco, imponiéndole a la parte actora la obligación de acreditar dentro del plazo de cin-

128 Debemos destacar que el origen del conflicto proviene de un proceso de apremio, en el cual, habiendo solicitado el Fisco medidas cautelares y un informe al Banco Central, se le conceden las primeras, pero respecto del restante pedimento, le requiere al Fisco que explicite el fundamento de lo solicitado, rechazando el pedido de informes. Posteriormente, la cautelar es decretada y trabada directamente por el Fisco, y ante la solicitud de la ejecutada -luego amparista-, el Juez del apremio no accede a su levantamiento, en tanto aquélla no había sido ordenada en las actuaciones judiciales.

129 Con votos concordantes de los jueces presentes Elio Horacio RICCITELLI y Adriana Mabel SARDO.

co (5) días haber dado cumplimiento al levantamiento ordenado.

Por su parte, el Fisco interpuso recurso de apelación, solicitando a la alzada que deje sin efecto lo ordenado por el Juez de grado.

El tribunal [130] resuelve la revocación de la sentencia apelada, con remisión a las consideraciones que ese mismo día el órgano judicial plasmara en la causa P-1-MP1, argumentando que la Legislatura local ha evitado entremezclar las herramientas cautelares judiciales y administrativas, y sus respectivos mecanismos de decreto, traba y levantamiento, no correspondiendo a los jueces bajo pretexto de interpretación de dichas normas, modificar el criterio legislativo cuya inconsecuencia o imprevisión no es posible *ab initio* presuponer, con cita de la causa R. 1097.XXXIX ("Ramos, Ernesto c/Ingenio Ledesma S.A.A.I.", sent. de 24-04-2007) de la Corte Suprema de Justicia nacional.

Concluye el tribunal que "La ausencia de toda identidad entre los bienes inmovilizados o resguardados por la medida precautoria judicial y por la cautelar administrativa comunicada al Juez del apremio, aventa toda posibilidad de interpretación incoherente del sistema, como postula el Juez de grado para justificar el proveído impugnado. Lo anterior de ningún modo importa desproteger al contribuyente afectado por la medida decretada administrativamente, pues, de sentirse afectado por ella, podrá presentarse ante el Juez del apremio haciendo uso de la herramienta prevista en el art. 203 -segundo y tercer párrafos- del CPCC (conf. arg. causa SCBA B.60.015 'Risso Patrón', res. del 26-VI-2002) con la finalidad de tornar operativo el art. 5, inciso c) de la Disposición Normativa Serie 'B' N° 27/2007. Y en todo caso, frente a una manifiesta improcedencia, irrazonabilidad o abuso en el alcance con que aquélla fuera ordenada y trabada por la Administración, también podrá reclamar los daños y perjuicios que pudiera haber padecido en los términos del art. 1112 del Código Civil, como expresamente lo contempló el legislador en el quinto párrafo 'in fine' del art. 13 bis del Código Fiscal (t.o. 2004, modif. por ley 13.529)".

130 Con votos concordantes de los jueces presentes Adriana Mabel SARDO y Elio Horacio RICCITELLI.

Causa P-1-MP1, in re*: "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Vitali Roberto Edgardo s/apremio provincial" (Sentencia de 17 de abril de 2008)*

Esta causa es resuelta por la Cámara en el marco de una importante serie de procesos de apremio, en los cuales el Juez *a quo* ordenó la traba del embargo preventivo de inmueble requerido por el Fisco, ordenando al actor acompañar a esos autos, en el plazo de treinta (30) días, la correspondiente constancia que acredite la traba de la medida precedentemente ordenada.

Por su parte, el Fisco provincial interpuso sendos recursos de apelación agraviándose de tales mandas, sosteniendo que lo resuelto por el inferior trastoca la naturaleza jurídica de la facultad conferida por el art. 13 bis del Código Fiscal, en una obligación o carga para el Fisco, excluyéndolo del acceso a la jurisdicción cautelar.

El tribunal [131], entendiendo que corresponde dictar una única sentencia en todas esas causas, revoca parcialmente las sentencias de grado, en base, en primer término a las argumentaciones a las cuales nos hemos referido al reseñar las causas posteriores - números P-352-MP1 y P-353-MP1-, las cuales remiten a la ahora bajo examen.

131 Con votos concordantes de los jueces presentes Elio Horacio RICCITELLI y Adriana Mabel SARDO.

C. *Contencioso Administrativa de San Nicolás*

Causa caratulada: "Fiscalía de la Provincia de Buenos Aires c/Frigorífico Lincoln S.R.L. s/apremio" (Sentencia de 12 de julio de 2007) [132]

Este interesante precedente se origina en la sentencia de un Juez de grado que declara de oficio la inconstitucionalidad del artículo 13 bis del Código Fiscal (texto según ley 13.529), y se ordena a la Dirección Provincial de Rentas abstenerse de implementar la traba de las medidas cautelares que informara en escrito precedente; como así también cualquier otra medida que se instrumente en el marco del artículo 13 bis, bajo apercibimiento de comunicarlo a las autoridades pertinentes.

El tribunal [133] confirma parcialmente la decisión apelada en cuanto declara inconstitucional el artículo 13 bis del Código Fiscal (modificado por ley 13.529) sólo para el caso concreto; autoriza la medida cautelar de traba de embargo [134] sobre cuentas y valores, conforme las previsiones de los artículos 6° inciso 1° de la ley n° 13.406 y 14° del Código Fiscal, pudiendo -para su efectivización y tal como lo enuncia dicho artículo- utilizarse el procedimiento informático previsto para ello, disponiendo que una vez trabada la cautelar autorizada en el punto anterior, el Fisco deberá cumplir con lo dispuesto en el artículo 198° del CPCC; y, finalmente, resuelve poner en conocimiento de la Suprema Corte de la Provincia de Buenos

132 En sentido similar se resolvió la causa n° 379-2007, *in re*: "Fisco de la Pcia. de Buenos Aires c/Cerámicas La Entrada SRL s/apremio provincial" (Sentencia de 26 de octubre de 2007).

133 Con el voto unánime de los Dres. Marcelo José SCHREGINGER, Damián Nicolás CEBEY y Cristina Yolanda VALDEZ.

134 En el entendimiento de que: "la medida cautelar propuesta en sí misma es razonable (independientemente de las consideraciones realizadas en cuanto a la necesidad de resguardar las garantías procesales del demandado) y, teniendo en cuenta que ésta de todas maneras ha sido planteada a la Justicia, cabe hacer uso de la atribución consagrada en el artículo 204 del CPCC".

Aires la colisión de prerrogativas descripta en el parágrafo X en los términos del art. 161° punto 2 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires y artículos 689 y 690 del CPCC [135].

Respecto del planteo de la parte actora de la imposibilidad de tratar inconstitucionalidades en un juicio de apremio, entiende el tribunal, básicamente, que "El reproche a la habilitación excepcional para realizar un control de constitucionalidad en el proceso de apremio tampoco puede prosperar, ya que las limitaciones del carácter sumario de todo proceso de ejecución deben ceder cuando -de las constancias de la causa- surge manifiesta la mella constitucional y no requiere de mayores demostraciones, ya sea en los casos en que una norma tachada de inconstitucional se configure en la base de una deuda inexistente o cuando su aplicación altere substancialmente la posición de una parte en el proceso violando la garantía del debido proceso adjetivo y generándole indefensión (la CSJN ha admitido el control de constitucionalidad en procesos de ejecución fiscal vgr. en la causa 'Tucumán, Provincia de c/Empresa Nacional de Correos y Telégrafos -ENCOTEL- s/ejecución fiscal', T. 208.XXXIV, 03/04/2001)".

135 Con fundamento en que: "se ha constatado la existencia de una efectiva colisión entre las prerrogativas concedidas a la Administración por el sistema normativo destinado a la ejecución de las deudas tributarias (consagradas no sólo en el artículo 13 bis, sino en los diferentes artículos expuestos precedentemente que integran -junto con éste- dicho sistema) y los poderes privativos (cfr. artículo 109 de la Constitución Nacional) en cabeza del Juez para ejercer su función esencial de administrar justicia. Dicho conflicto excede la resolución de un agravio a alguna de las partes en el caso concreto, ya que -además del menoscabo que pudiere presentarse respecto de alguna de ellas- concretamente se produce respecto de las atribuciones del juzgador. En nuestra Provincia las cuestiones que se susciten entre los Poderes Públicos deben ser resueltas por la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, conforme la atribución conferida por el artículo 161 punto 2 de la Constitución Provincial, reglamentado por los artículos 689 y 690 del CPCC, aun cuando su abordaje involucre el control de constitucionalidad de normas (cfr. sentencia del 25 de febrero de 2004 en causa B 67594 'Gobernador de la Provincia de Buenos Aires s/ Conflicto de Poderes'".

Para decidir la confirmación del pronunciamiento de grado, respecto de la inconstitucionalidad del artículo 13 bis del Código Fiscal, el tribunal recuerda: "(...) es el Juez, como autoridad independiente e imparcial, quien tiene a su cargo la dirección del proceso, potestad que pasaría -en determinados aspectos- a depender de la decisión de la autoridad administrativa ejecutante, fundamentalmente al elegir las distintas medidas (incluyendo la posibilidad de hacerlo en forma conjunta), poniendo en crisis dos principios fundamentales como son la razonabilidad y la proporcionalidad (art. 28 CN, arts. 30 y 32.2 Convención Americana sobre Derechos Humanos [Pacto de San José de Costa Rica]; art. 4 Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales), sustrayéndolos de la ponderación oportuna del Juez. En este aspecto, la norma afectaría el poder de decisión del Juez, al perder parte de su poder de dirección, mediante la superposición del ejercicio de la potestad de la Administración con su poder de ejecución".

Continúa su línea argumental afirmando que "Procurar el cobro del crédito fiscal salteando u obviando la garantía judicial puede ser eficaz y rápido, pero no eficiente, por cuanto no respeta la sistemática constitucional".

Finalmente, advierte que el artículo 13 bis no ha establecido plazo alguno para notificar la efectiva traba de las medidas, salvo que ésta se produzca antes de la notificación del mandamiento de pago, y concluye que "(...) el derecho de defensa debe ser garantizado en materia cautelar (tanto preventiva como ejecutiva) y se podrá ejercer al pedir la revisión de la medida cautelar trabada como manifestación del debido proceso frente al Juez de la causa".

D. *Contencioso Administrativa de San Martín*

Causa N° 1299-2008, in re*: "Fisco de la Pcia. de Buenos Aires c/Gutiérrez, Zulema Aurora s/apremio" (Sentencia de 18 de julio de 2008)*

En el marco de un proceso de apremio, el Juez contencioso administrativo declaró la inconstitucionalidad del art. 13 bis del Código Fiscal y, en consecuencia, ordenó levantar los embargos trabados por la Dirección Provincial de Rentas en las cuentas de la demandada.

Interpuesto por la actora recurso de apelación, el tribunal [136] resuelve revocar la sentencia de grado, y tratándose de una cuestión compleja y novedosa, impone las costas en el orden causado.

Luego de un análisis de la normativa vinculada al tema, recuerda que "la interpretación de una norma, en el caso, el artículo 13 bis del Código Fiscal, debe ser sistemática, razón por la cual no puede contrariar las bases y principios en los que se funda el sistema jurídico. Es decir, las normas jerárquicamente subordinadas deben interpretarse, en cuanto sea posible, sin violencia, de modo que no excedan los géneros legales. Es que, el orden jerárquico de normas impone una disciplina de pensamiento al intérprete al indicarle un orden de prelación, que no puede desconocerse en la tarea de interpretación (en este sentido, esta Cámara *in re*: 'Fisco c/Cintolo Hnos.', expte. 829/06, I. 26-XII-2006)".

Con sentido restrictivo afirma "la declaración de inconstitucionalidad de una norma sólo tiene cabida, tal como se adelantara, como *ultima ratio* del orden jurídico, de allí que para su procedencia se requiere que el interesado demuestre acabadamente de qué manera la norma cuestionada contraría la Constitución causándole de ese modo un agravio. Para que pueda ser atendido un planteo de tal índole, debe tener sólido desarrollo argumental y contar con fundamentos que se apoyen en las probanzas de la causa (cfr. arg. SCBA, P 82445 S 22-6-2005)".

Con relación a la constitucionalidad del artículo 13 bis, el tribunal entiende que: "El régimen en examen implementa

136 Mediante el voto unánime de sus miembros, Dres. Ana María BEZZI, Jorge Augusto SAULQUIN, Hugo Jorge ECHARRI.

un sistema de cobro de los créditos fiscales instituyendo para tal objetivo un proceso especial -de características privilegiadas para el actor-, ello claro está, no supone que se dejen de respetar -con relación al ejecutado- aquellas garantías constitucionales de rango superior, en especial, las del debido proceso de ley (art. 18), propiedad (art. 17) y razonabilidad (art. 28)", lo cual implica que "En definitiva, el artículo 13 bis sólo prevé la posibilidad de que la autoridad administrativa trabe una medida cautelar, que por su provisionalidad y naturaleza preventiva, no implica desapoderamiento alguno, razón por la cual no afecta el derecho de propiedad, siendo sólo una restricción razonable (cfr. art. 18 CN, 10 y 15 CP)".

Finalmente, concluye que "la medida cautelar dispuesta, en los términos del artículo 13 bis, no vulnera los principios constitucionales considerados por el *a quo*, al menos de un modo que los hagan inconciliables con el resto del ordenamiento jurídico (arg. esta Cámara *in re*: 'Cintolo'), sino que antes bien, permite una tutela ágil y preferente que posee el fisco, como consecuencia de los fines que debe resguardar (cfr. arts. 36, 37, 39, 40, 43, 44 y 103, inc. 1 Const. Prov., 1 ss. y cc. del Código Fiscal, y arts. 1, 9 ss. y cc. de la ley 13.406)".

Causa caratulada: "ADECUA Asociación de los Consumidores y Usuarios c/Poder Ejecutivo y otro s/amparo" (exp. 449/06) (Sentencia de 25 de enero de 2006)

En el marco de un proceso de amparo, el Juez en lo contencioso administrativo rechaza *in limine* la acción intentada por los representantes de la Asociación de Defensa de Consumidores y Usuarios de la Argentina (ADECUA), a fin de que se declare la inconstitucionalidad del art. 2 de la ley 13.405 modificatoria de la ley 10.397 (T.O. 2004 -Código Fiscal), en relación con la incorporación del art. 13 bis a la ley 13.097 (T.O. 2004), del Título XII bis a continuación del art. 130 de la misma ley, y del art. 4 bis a la ley 11.430 (Ley provincial de Tránsito), cuya vigencia viola palmariamente -desde su óptica- las Constituciones de la Nación y de la Provincia de Buenos Aires, con costas.

Apelada la sentencia por la actora, el tribunal [137] resuelve rechazar la apelación deducida y confirmar la decisión recurrida en cuanto rechaza *in limine* la acción de amparo intentada. Asimismo, revocarla en cuanto impone costas a la actora. No imponer costas en esta instancia por no haber mediado contradicción.

Para así decidir, coincidiendo con el sentido en que se orienta el decisorio de grado, en cuanto a la improcedencia de la acción de amparo para cuestionar en forma directa las leyes, pues "tanto el artículo 43° de la Constitución Nacional, como el art. 20° ap. 2 de la Constitución Provincial, permiten al Juez declarar la inconstitucionalidad de la norma en que se funde el acto u omisión lesivos, esto es, en forma indirecta o refleja, es decir cuando un acto individualizado y aplicativo de una norma general se reputa inconstitucional".

El tribunal, en base a otros precedentes, coloca de relieve la ausencia de comprobación de la inexistencia de un medio judicial alternativo más idóneo que se presente como efectivo, rápido y oportuno, para resguardar los derechos constitucionales que dice conculcados.

Por otra parte, el órgano judicial se pronuncia por la falta de legitimación de la asociación, en cuanto "La condición de la entidad -defensora de intereses y usuarios- de bienes o servicios, no resulta suficiente para suscitar la jurisdicción, en tanto esgrimen una condición de una indeterminación tal que resulta inherente a toda la población de la Provincia, que en su relación con el objeto de la pretensión articulada y con la correlativa infracción normativa que se denuncia, no permite tener por configurada una afectación a situaciones subjetivas de quienes procuran aparecer como destinatarios de la protección por el ordenamiento".

137 Acuerdo extraordinario de la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en San Martín, designada para atender el servicio de feria, integrada por los Dres. Laura Mercedes MONTI y Gustavo Daniel SPACAROTEL.

Finalmente, se arguye que "resulta ineludible que las asociaciones de usuarios y consumidores acrediten la existencia de una lesión o perjuicio efectivo (García Pullés, Fernando, 'Tratado en lo contencioso administrativo', t. II, 2004, Ed. Hammurabi, p. 590. Rocha Pereyra, Jerónimo: 'Reflexiones en torno a la legitimación de las asociaciones de usuarios' sup. LexisNexis 3.8.05), extremos que no se corroboran cumplidos en autos".

V. La situación en el orden nacional: las medidas cautelares administrativas en materia tributaria han sido declaradas inconstitucionales por la Corte Suprema de Justicia

Auspiciosamente, con fecha 15 de junio de 2010, el más alto Tribunal de Justicia nacional, en el marco de un proceso de ejecución fiscal [138], se pronunció declarando la inconstitucionalidad del inciso 5° del artículo 18 de la ley 25.239, sustitutivo del artículo 92 de la ley 11.683 [139], el cual de modo similar

138 Causa A. 910. XXXVII, caratulada: "Administración Federal de Ingresos Públicos c/Intercorp S.R.L. s/Ejecución Fiscal", cuyo ingreso en la órbita del máximo Tribunal se produjo con fecha 27 de noviembre de 2001.

139 Las atribuciones otorgadas por el artículo 92 de la ley 11683 -similares a las que se estudian en este trabajo respecto del ámbito bonaerense-, han sido analizadas por numerosos autores. Al respecto, véase HALPERIN, David Andrés, "La ejecución fiscal ¿virtual o inconstitucional? - Un análisis del art. 92 de la Ley 11.683 desde la teoría jurídica del acto administrativo", en E.D. 189, pág. 839. véase también FOLCO, Carlos María, "Las medidas cautelares en la ejecución fiscal", La Ley 2008-E, pág. 786. Asimismo, véase SPISSO, Rodolfo R., "Ejecución fiscal y Constitución Nacional", La Ley 2008-E, pág. 798. Véase además, ROMERO ACUÑA, Roberto Luis, "Aspectos de tutela judicial efectiva tributaria", Rev. de Derecho Tributario 2008-2, Rubinzal Culzoni, Buenos Aires, 2008, pág. 227. Véase, todavía, CASÁS, José Osvaldo, "La revisión judicial de la acción administrativa en materia tributaria", en *Derecho Procesal Administrativo. Homenaje a Jesús González Pérez*, Dir. CASSAGNE, Juan Carlos, t. 2, pág. 1317.

al analizado en el ámbito bonaerense, atribuye la facultad de disponer y trabar medidas cautelares en sede administrativa.

La situación señalada nos había colocado en expectativa, en cuanto interpretáramos válido considerar que tal pronunciamiento, en poco tiempo, debió haber generado un efecto expansivo en los ámbitos provinciales, en la esfera de los respectivos poderes constituidos [140]. Sin embargo, resulta inquietante que tal fenómeno, trascurridos tres años de ese pronunciamiento, aún no se hubiera producido, y de modo especial, que la Suprema Corte de Justicia bonaerense no se expidiera aún con referencia a las causas que posee bajo su órbita, vinculadas a esta clase de medidas cautelares, y todavía no avanzara por la senda tuitiva de la juridicidad indicada por la Corte Suprema de Justicia nacional [141].

140 Tanto las Legislaturas provinciales, como los diferentes organismos de recaudación locales, y los respectivos tribunales deberían ajustarse a las pautas constitucionales señaladas por el máximo Tribunal de Justicia nacional. Como inmediata consecuencia, en el ámbito nacional se ha dictado la Disposición 250/10 (de fecha 5 de julio de 2010), emanada del Administrador Federal de la Administración Federal de Ingresos Públicos, mediante la cual se procede a modificar la Disposición N° 276/08 (AFIP), sus modificatorias y complementarias, adecuando el procedimiento de traba y levantamiento de medidas cautelares, a lo resuelto en la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que comentamos. Con ese mismo espíritu se concibió la comunicación "A" 5119 (de fecha 9 de septiembre de 2010), emanada del Banco Central de la República Argentina y dirigida a las entidades financieras informando que ha procedido a actualizar el texto ordenado del Sistema de Oficios Judiciales (SOJ), adecuándolo a la Disposición N° 250/2010 de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

141 En tal orden de ideas, véase OROZ, Miguel H. E., "La inconstitucionalidad de las cautelares administrativas en materia tributaria. Su incidencia sobre las legislaciones locales", LL, Sup. Adm. 2010 (septiembre), página 21, donde expresa: "Corresponde ahora, a las autoridades locales, ajustar las legislaciones que guardan identidad de contenidos. No puede desconocerse la naturaleza federal de la cuestión resuelta y por ende la fuerza vinculante de la decisión, toda vez que al establecer los límites infranqueables que establece la Constitución Nacional en la repartición tripartita del poder, marca un piso de marcha

En suma, el máximo Tribunal de Justicia nacional, por mayoría de votos [142], se ha pronunciado en la causa declarando formalmente admisible el recurso extraordinario federal, reconociendo la existencia de cuestión federal suficiente, y en el aspecto sustancial, dejando sin efecto parcialmente la sentencia recurrida, resolviendo la inconstitucionalidad del inciso 5° del artículo 18 de la ley 25.239, sustitutivo del artículo 92 de la ley 11.683, -en cuanto otorga a los funcionarios del organismo recaudador la potestad de disponer y trabar unilateralmente medidas cautelares-, en la medida en que no se adecua a los principios y garantías constitucionales de la división de poderes, la defensa en juicio y la propiedad; imponiendo las costas por su orden en atención a la complejidad de la cuestión debatida y la forma en que se resuelve [143].

que bajo ninguna circunstancia puede ser desconocida por los gobiernos de provincia (arts. 1, 5, 29, 31 y 123), en relación a las atribuciones de sus propios poderes judiciales".

142 Votando los ministros Ricardo L. LORENZETTI, Carlos S. FAYT, Juan Carlos MAQUEDA y E. Raúl ZAFFARONI, por la declaración de inconstitucionalidad del inciso 5° del artículo 18 de la ley 25.239, sustitutivo del artículo 92 de la ley 11.683; haciéndolo Elena I. HIGHTON DE NOLASCO, Enrique S. PETRACCHI y Carmen M. ARGIBAY, en sentido contrario, confirmando la sentencia apelada.

143 Tal resolución judicial, ha generado la proliferación de comentarios, declaraciones y dictámenes jurídicos. Entre otros, es dable citar los siguientes: HALPERIN, David A., "La ejecución fiscal sin juez: un límite inaceptable a la exorbitancia en la ejecutoriedad del acto administrativo de objeto tributario", SJA 1/9/2010; OROZ, Miguel H. E., "La inconstitucionalidad de las cautelares administrativas en materia tributaria. Su incidencia sobre las legislaciones locales", cit; FERRER, Francisco-SALINAS, Cecilia, "Historia de una inconstitucionalidad. De las facultades atribuidas a la Administración tributaria para disponer medidas denominadas cautelares", LL, Sup. Adm. 2010 (septiembre), pág. 27; ISABELLA, Diego P., Un freno al abuso del poder: para la C.S.J.N. las cautelares administrativas son inconstitucionales", LL, Sup. Adm. 2010 (septiembre), pág. 71; "Dictamen para el Centro de Estudios de Derecho Financiero y Derecho Tributario, Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires", producido por el profesor emérito doctor José Osvaldo CASÁS ED, [239]-(30/08/2010, nro 12.575); "Dictamen para el Centro de Estudios de Derecho Financiero y Derecho Tributario,

Por lo demás, ha arribado a tal conclusión abordando los diversos aspectos de la problemática que habían sido tratados con motivo de una audiencia pública informativa, que en el marco de la acordada 30/2007, se llevara a cabo con fecha 16 de julio de 2008, donde los miembros de la Corte recibieran a los representantes de la Administración Federal de Ingresos públicos y de la empresa demandada. Además, en el carácter de *amicus curiae*, en representación del Centro de Administraciones Tributarias Subnacionales, intervino el entonces Director Ejecutivo de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires [144].

Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires", producido por el profesor titular consulto doctor Rodolfo R. SPISSO, ED, [239]-(30/08/2010, nro 12.575); "Declaración del Centro de Estudios de Derecho Financiero y Derecho Tributario, Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires" ED, [239]-(30/08/2010, nro 12.575); CARRANZA TORRES, Luis R., "¿Quo vadis ejecución fiscal?" ED, [239]-(14/09/2010, nro 12.586); MAZZINGHI, Marcos, "El fallo 'Intercorp'. Una decisión acertada con ciertas salvedades", ED, [239] -(02/09/2010, nro 12.578).

144 En síntesis, los temas fundamentales abordados en la audiencia, fueron los siguientes: a) Sobre la base de la existencia de un problema constitucional vinculado a las medidas cautelares, se plantea la necesidad de la determinación del agravio concreto respecto del sujeto que las dispone, si lo hace la Justicia o la Administración; b) Establecer si las normas cuestionadas afectan específicamente el derecho de propiedad del contribuyente, en la medida en que limitan el uso y la disposición de los bienes sin intervención del Poder Judicial; c) Esclarecer de qué manera las previsiones del artículo 92 de la ley 11.683 afectan el derecho de defensa del contribuyente: d) El problema de la superposición de medidas precautorias, la discrecionalidad en la elección de la clase de cautelar y de bienes sobre los cuales la Administración puede disponer la traba de medidas precautorias; e) La problemática de los márgenes de equivocación, de las numerosas medidas cautelares administrativas erróneamente adoptadas, y de la duplicación o triplicación de embargos de cuentas, y si tales medidas han sido dejadas sin efecto por los jueces; f) La cuestión de las notificaciones de intimaciones de pago y de embargos, y del hecho de que en oportunidades al deudor se lo notifica antes de la medida cautelar adoptada que de la intimación; g) Determinar la diferencia entre la situación actual, en que las medidas cautelares administrativas se tramitan luego de iniciada la ejecución y el caso de declararse la inconstitucionalidad de la norma en juego,

Ahora bien, *brevitatis causae*, señalaremos a continuación algunas argumentaciones del voto mayoritario que han de considerarse de especial relevancia, en cuanto procuran amparar preceptos superiores de la juridicidad a los que antes hiciéramos referencia.

a) "(...) En su actual redacción el art. 92 de la ley 11.683 contiene una inadmisible delegación, en cabeza del Fisco Nacional, de atribuciones que hacen a la esencia de la función judicial. En efecto el esquema diseñado en el precepto, al permitir que el agente fiscal pueda, por sí y sin necesidad de esperar siquiera la conformidad del juez, disponer embargos, inhibiciones o cualquier otra medida sobre bienes y cuentas del deudor, ha introducido una sustancial modificación del rol del magistrado en el proceso, quien pasa a ser un mero espectador que simplemente es "informado" de las medidas que una de las partes adopta sobre el patrimonio de su contraria. Tan subsidiario es el papel que la norma asigna al juez en el proceso que prevé que, para el supuesto de que el deudor no oponga excepciones, sólo deberá limitarse a otorgar una mera constancia de tal circunstancia para que la vía de ejecución del crédito quede expedita (art. 92, párrafo 16)" [145].

b) "(...) Esta participación menor e irrelevante que se reserva a los jueces en los procesos de ejecución no sólo violenta el principio constitucional de la división de poderes sino que además desconoce los más elementales fundamentos del principio de la tutela judicial efectiva y de la defensa en juicio consagrados tanto en el art. 18 de la Constitución Nacional como

frente al argumento de la excesiva litigiosidad y el desbordamiento judicial; h) Establecer si la norma en cuestión coloca a la Administración, al mismo tiempo, en juez y parte de la ejecución; i) En cuanto las argumentaciones en el sentido de que la norma propende a aliviar la carga de los tribunales, se cuestiona si eso se podría solucionar nombrando a más jueces, dándole más presupuesto al Poder Judicial y designando más empleados. Pues, se concluye, si se trata de introducir más tecnología y empleados, eso podría hacerse en el ámbito del Poder Judicial.

145 Considerando 11.

en los Pactos internacionales incorporados con tal jerarquía en el inc. 22 de su art. 75 (...)" [146].

c) "(...) A tal conclusión es posible arribar a poco de que se observe que, de acuerdo con el sistema implementado en la normativa cuestionada, tanto la verificación de la concurrencia de los requisitos específicos para la procedencia de las medidas cautelares -'verosimilitud del derecho' y 'peligro en la demora'- como la evaluación de su proporcionalidad de acuerdo a las circunstancias fácticas de la causa no son realizadas por un tercero imparcial sino por la propia acreedora, que no tiene obligación de aguardar la conformidad del juez para avanzar sobre el patrimonio del deudor" [147].

d) "(...) las disposiciones del art. 92 tampoco superan el test de constitucionalidad en su confrontación con el art. 17 de la Norma Suprema en cuanto en él se establece que la propiedad es inviolable y ningún habitante puede ser privado de ella sino es en virtud de una sentencia fundada en ley" [148].

e) "(...) no resulta admisible que a la hora de establecer procedimientos destinados a garantizar la normal y expedita percepción de la renta pública se recurra a instrumentos que quebrantan el orden constitucional. Es que la mera conveniencia de un mecanismo para conseguir un objetivo de gobierno -por más loable que éste sea- en forma alguna justifica la violación de las garantías y derechos consagrados en el texto constitucional" [149].

f) "(...) la agilización de los procedimientos para la percepción de los créditos tributarios resulta ser un objetivo a lograr y a cuya concreción deben colaborar, dentro de la órbita de su competencia, todos los poderes públicos pues, en definitiva, lo que se persigue con ello no es otra cosa más que dotar al Tesoro Nacional de los recursos necesarios para que el Estado

146 Considerando 12, primer párrafo, primera parte.
147 Considerando 12, primer párrafo, segunda parte.
148 Considerando 13, primer párrafo, primera parte.
149 Considerando 15, primer párrafo, primera y segunda partes.

pueda dar adecuado cumplimiento con las funciones que constitucionalmente le han sido asignadas" [150].

g) "(...) esa celeridad en nada se vería afectada por una adecuada y plena intervención del Poder Judicial en el procedimiento, en tanto y en cuanto se asegure a los tribunales competentes los recursos y la tecnología necesaria para poder responder a los requerimientos del Fisco" [151].

Sin embargo, la propia Corte Suprema, limita -de manera controvertible, a nuestro juicio-, los alcances del pronunciamiento en cuanto decide –presidida por una especial prudencia que invoca-, trazar una línea divisoria para la aplicación de la nueva jurisprudencia, a efectos de impedir la obstrucción de una adecuada y expedita percepción de la renta pública, inclinándose a la admisión de "la validez de las medidas cautelares que, al amparo de las disposiciones del art. 92 de la ley 11.683, los funcionarios del Fisco Nacional hayan dispuesto y trabado hasta el presente, sin perjuicio de que los jueces de la causa revisen en cada caso su regularidad y procedencia en orden a los demás recaudos exigibles. En cambio, no habría justificación alguna para dejar subsistentes medidas precautorias dispuestas por los funcionarios de la AFIP con posterioridad a la presente sentencia puesto que a partir de que esta Corte se pronuncia declarando el vicio constitucional que afecta el procedimiento previsto por la citada norma, nada obsta a que las medidas cautelares que el organismo recaudador considere necesario adoptar en lo sucesivo, sean requeridas al juez competente para entender en el proceso ejecutivo, y que sea tal magistrado quien adopte la decisión que corresponda" [152].

150 Considerando 19.

151 Considerando 20, primer párrafo, última parte.

152 Considerando 23, segundo párrafo. Al respecto, véase Oroz, Miguel H. E., "La inconstitucionalidad de las cautelares administrativas en materia tributaria. Su incidencia sobre las legislaciones locales", cit., quien advierte: "(...) no puede obviarse que bajo el pretexto de trazar una línea divisoria entre el viejo y el nuevo criterio jurisprudencial, se otorgó plafón suficiente para mantener y multiplicar las situaciones de ilegitimidad en la

VI. Conclusiones

Luego del estudio realizado respecto de las medidas cautelares dispuestas en sede administrativa, y la problemática fundamental circundante, pueden extraerse las siguientes conclusiones:

1. La sola circunstancia del requerimiento de una medida precautoria en el fuero contencioso administrativo por la propia Administración, no implica *per se* que su otorgamiento no afecte gravemente el interés público, pues deberá ser estudiado cada caso en concreto.

2. Es menester destacar la relevancia que posee para todo Estado una adecuada recaudación de sus créditos fiscales, cuyo producido, en caso de aplicarse correctamente, significará la concreción de objetivos fundamentales en los cuales, con evidencia, se halla comprometido el interés público.

etapa de transición del universo de apremios tributarios en trámite, lo que a nuestro juicio quita de cierta autoridad a la decisión del tribunal, que debió dar una respuesta inflexible, categórica y limitada al caso concreto. Resulta poco razonable, expandir los efectos del decisorio a quienes no fueron parte en el mismo, cuando esto es efectuado con el solo fin de perjudicarlos. No es otra la consecuencia que se deriva de mantener subsistentes las medidas cautelares ordenadas y efectivizadas con anterioridad al 15/06/2010". Véase, asimismo, Mazzinghi, Marcos, "El fallo 'Intercorp'. Una decisión acertada con ciertas salvedades", cit., quien al respecto, afirma: "Es loable que el máximo tribunal no prescinda de las consecuencias prácticas que un fallo de tal naturaleza podría generar en el proceso de percepción de la renta pública, pero cabe preguntarse si como alternativa no sería preferible que este tipo de cuestiones sean resueltas con la mayor celeridad posible por el último interprete de la Constitución Nacional, de forma tal de que no sea el derecho el que tenga que amoldarse a la realidad sino a la inversa. Si la CS hubiera tenido oportunidad de evaluar la constitucionalidad de una norma de las características del art. 92 de la ley 11.683 a los pocos meses desde que ésta hubiera sido sancionada, los efectos de una declaración de inconstitucionalidad sin atenuantes no sería susceptible de causar el descalabro que idéntica solución puede provocar cuando ya han transcurrido más de 10 años desde que la facultad en cuestión viene siendo ejercida ininterrumpidamente".

3. Todo ciudadano tiene el deber de contribuir, de acuerdo a los parámetros constitucionales, a la consecución del bienestar general, posible, entre otros factores, a través del acrecentamiento en la percepción de fondos públicos derivados del cumplimiento de obligaciones fiscales, lo cual implica -o debería significar-, en definitiva, su utilización en la concreción del interés público, en la satisfacción de necesidades públicas.

4. Tanto los ciudadanos como los poderes constituidos se hallan sometidos a la legalidad, o más propiamente, a la juridicidad, implicando tal sujeción un principio fundamental, necesario e inherente a todo Estado de Derecho.

5. La potestad recaudatoria debe ser ejercida, ciertamente, de manera que se obtenga la máxima eficiencia sin detrimento de principios esenciales y superiores de nuestro Estado de Derecho.

6. La búsqueda del éxito en la percepción de créditos públicos, irreprochable en su apropiado ejercicio, de modo alguno debe significar la transgresión de la juridicidad, y, de manera particular, de las directivas superiores contenidas en ella.

7. Juridicidad y pirámide de juridicidad, constituyen términos que conceptualizan aspectos de un mismo fenómeno. Diferentes puntos de vista para describir, de un lado, esa unidad compleja, característica propia del Derecho; y, de otro lado, la dinámica relación inherente a las normas que conforman dicha unidad.

8. Las directivas superiores de la juridicidad están contenidas en preceptos constitucionales que condicionan toda la actuación de los poderes públicos, los cuales, también respecto del ejercicio de atribuciones vinculadas a la recaudación de créditos fiscales que nos ocupa, en general, y a la de créditos tributarios, en particular, encaminan la concreción de las respectivas funciones públicas de manera que su ejercicio obedezca, en primer término, a la forma republicana de gobierno; que tal ejercicio sea razonable, con debido respeto a los derechos y garantías de los ciudadanos, absteniéndose, además, de provocar afectación de los demás niveles estaduales que surgen del sistema federal.

9. La atribución legislativa de potestades a la Administración Pública de trabar medidas precautorias, sin necesidad de la intervención de los jueces, en algunos supuestos; y en otros, con una participación reducida o meramente formal de los mismos, con un desbordado margen de discrecionalidad implican, en definitiva, una excesiva concentración de facultades que, transgrediendo los preceptos superiores integrantes de la juridicidad, confiere a las normas de referencia el inexorable ropaje de la inconstitucionalidad. A punto tal ello es así, que en algunos supuestos las normas contienen construcciones gramaticales imperativas respecto de la disposición de cautelares dirigidas a los propios magistrados, en perjuicio evidente del sistema republicano de gobierno.

10. Debe procurarse la superación del inconveniente de sobrecarga judicial, de modo válido, no a través de la utilización compulsiva de las medidas precautorias administrativas, sino a través del mejoramiento cualitativo y cuantitativo de las diversas esferas del Poder Judicial, de sus recursos humanos y edilicios, favoreciendo, además, la implementación de nuevas tecnologías.

11. Un análisis del sistema jurídico español -diferente al nuestro partiendo desde su Constitución- permite visualizar que la posibilidad de disposición de medidas cautelares en sede administrativa supone la reunión de unos requisitos de carácter riguroso, que comparativamente con nuestras disposiciones en la materia, otorgan mayores garantías para el ciudadano, permitiendo considerar a tales cautelares, en el sistema jurídico español, salvo por alguna excepción denunciada por la doctrina, plenamente constitucionales.

12. A pesar de la importancia fundamental de la creación del fuero de ejecuciones tributarias, todavía sus bondades no han sido experimentadas, pues resta aún la puesta en funcionamiento de este nuevo fuero judicial, respecto de lo cual se ha señalado la necesidad de su implementación de modo inmediato y definitivo.

13. La amplitud atribuida legalmente a la facultad de selección de especies de medidas cautelares a adoptarse y de bie-

nes sobre los que pueden recaer, provoca una multiplicación y, en oportunidades, una superposición de medidas cautelares trabadas, excediendo irrazonablemente el criterio restrictivo que debe prevalecer en la materia, dado el carácter excepcional que les es propio. Circunstancia a la que debe sumarse el hecho de que en numerosas ocasiones en que existen trabados embargos suficientes para la tutela del crédito fiscal, la Administración, abusando de sus amplias atribuciones, dispone inhibiciones generales de bienes, vulnerando la regla procesal de su procedencia sustitutiva del embargo.

14. El artículo 13 bis del Código Fiscal y sus reglamentaciones -actual artículo 14, según texto ordenado por Resolución N° 39/11, del Ministerio de Economía (B.O. N° 26.552 de 11 de marzo de 2011), nada prevén para el caso de incumplimiento de los deberes de notificar al contribuyente la medida cautelar administrativa dispuesta y de comunicarla al juzgado interviniente. Entendemos que para el caso de omisión de notificar al contribuyente, debió establecerse la caducidad de la medida cautelar trabada, en tanto se vulnera el debido proceso adjetivo.

15. La indefensión del contribuyente provocada en virtud de las medidas cautelares administrativas, y el ingreso a una intrincada vorágine jurídica, son la causa del pronto, a veces urgente, pago de los créditos fiscales. Podría calificarse tal circunstancia como una eficiencia recaudatoria antijurídica.

16. El adecuado pago de los créditos fiscales debe basarse en una toma real de conciencia del ciudadano, basada en el fomento de una educación tributaria, respecto de la relevancia fundamental que posee para el interés general la obtención de recursos públicos, y en políticas eficientes que impliquen un fortalecimiento razonable de los medios legales aptos para una apropiada recaudación, a la par de una correcta aplicación de esos recursos.

17. Cabe advertir que la jurisprudencia vinculada a la temática abordada, y en especial la relativa a planteos de inconstitucionalidad de la normativa vigente, lejos de poder ser

considerada pacífica y uniforme, se exhibe un tanto contradictoria.

18. La Corte Suprema de Justicia Nacional se ha pronunciado declarando la inconstitucionalidad del inciso 5° del artículo 18 de la ley 25.239, sustitutivo del artículo 92 de la ley 11.683 -en cuanto otorga a los funcionarios del organismo recaudador la potestad de disponer y trabar unilateralmente medidas cautelares-, en tanto no se adecua a los principios y garantías constitucionales de la división de poderes, la defensa en juicio y la propiedad.

19. Sin embargo, la propia Corte Suprema, de alguna manera limita los alcances del pronunciamiento en cuanto decide trazar una línea divisoria para la aplicación de la nueva jurisprudencia, a efectos de impedir la obstrucción de una adecuada y expedita percepción de la renta pública.

20. La Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires aún no se ha expedido respecto de la constitucionalidad de las medidas precautorias dispuestas en sede administrativa.

21. Abrigamos el anhelo de que ese superior Tribunal bonaerense, siguiendo las pautas constitucionales establecidas por la Corte Suprema de Justicia Nacional, se pronunciará recomponiendo la plena vigencia de los preceptos superiores de la juridicidad, evidentemente vulnerados por las normas atributivas de unas potestades hacia las Administraciones Públicas en materia de medidas cautelares, que han de ser consideradas excesivas. Inconstitucionales, en definitiva.

LA CONSULTA TRIBUTARIA EN EL ORDENAMIENTO FISCAL BONAERENSE

Leonardo A. Behm
y Benjamín Dufourc

Sumario: I. Introducción.- II. Antecedentes provinciales.- III. Aspectos constitucionales involucrados. El derecho a la consulta tributaria.- IV. El régimen vigente. 1. Los sujetos legitimados. 2. La presentación. a) Requisitos y oportunidad. b) Efectos de su interposición. c) El "caso" consultado.- V. El procedimiento. 1. Órgano competente para contestar la consulta. 2. Plazo para que la Administración responda la consulta efectuada por el contribuyente. Incumplimiento.- VI. La respuesta. 1. Efectos. 2. Recursos.- VII. La acción declarativa de certeza frente a las consultas tributarias.- VIII. Breves referencias a la consulta en el ámbito municipal. Especial mención al municipio de La Plata

I. Introducción

El Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires regula, en su Título V, Libro I -artículos 25 a 31-, el sistema de la consulta tributaria[1]. Este importante instituto, que ha sido objeto de una intensa elaboración doctrinaria en el ámbito nacional -a la luz de la ley N° 11.683-, no ha recibido la correspondiente atención en el ámbito local, razón por la cual se elaborarán en este Capítulo los lineamientos fundamentales de la consulta tributaria en la normativa fiscal bonaerense.

La doctrina ha definido a este instituto como un medio idóneo "para asegurar un correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes y facilitar, así, una

1 La Disposición Normativa serie B 1/2004, en sus artículos 9° a 19, reglamenta el instituto bajo estudio.

relación de colaboración recíproca entre el fisco y los obligados tributarios"[2].

A grandes rasgos, la consulta tributaria posibilita a determinados sujetos a recurrir ante la Administración fiscal a los efectos de despejar determinadas incertidumbres referidas a su encuadre tributario.

La importancia de este particular instituto no puede ser pasada por alto, considerando especialmente las características que identifican al sistema tributario bonaerense. En general, el Derecho Tributario es calificado como una rama de carácter *"dinámico"* [3] y en constante desarrollo, en virtud de la cual gran cantidad de normas gobiernan las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes, resultando muchas de las veces dificultosa su interpretación. En este contexto, debemos aclarar liminarmente que en nuestro ordenamiento jurídico "existe la obligación de conocer la ley, pero no de saber interpretar la ley" [4].

Frente al fárrago [5] de normas descripto -que en la Provincia de Buenos Aires van desde Disposiciones Normativas de diversa serie y Resoluciones Normativas de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, decretos emitidos por el Poder Ejecutivo y leyes emanadas del Poder Legislativo- se encuentra el contribuyente, quien debe ponderar las severas consecuencias derivadas de un eventual e incorrecto encuadramiento fiscal de su situación particular.

Asimismo, a lo expuesto debe sumarse -ya que no es un dato menor y resulta ser el fruto de la interpretación del entramado normativo señalado- la jurisprudencia emanada de los órganos del Poder Judicial, particularmente de la Suprema Corte de Justicia bonaerense y del máximo Tribunal Nacional -como importantes fuentes del Derecho-, en los casos en que han tenido oportunidad de pronunciarse.

Consecuentemente, los contribuyentes y responsables bonaerenses cuentan con la importante herramienta [6] *"autocompositiva"* [7] y *"preventiva"* de la consulta tributaria, destinada a brindar seguridad, claridad y certeza en su tributación, considerando en especial que el sistema impositivo bonaerense se encuentra regido -principalmente- por el mecanismo de la autodeterminación de las obligaciones fiscales a través de la presentación de declaraciones juradas.

Es por ello que este Capítulo analizará el instituto de la consulta tributaria desde sus aspectos sustanciales -en un primer lugar- y procedimentales -con mayor énfasis-, a los efectos de

2 José O. CASÁS, *Los mecanismos alternativos de resolución de conflictos tributarios*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2003, p. 294.

3 Ello puede observarse en las distintas leyes Impositivas de la Provincia de Buenos Aires, las cuales modifican constantemente las regulaciones fiscales de los distintos impuestos locales y las previsiones del Código Fiscal. Asimismo, resulta ser un claro ejemplo de lo expuesto el hecho de que en el año 2012, la Provincia sancionó dos importantes leyes de impuestos, con complejas regulaciones tributarias, a saber: leyes N° 14.333 y 14.357.

4 Fernando M. PIERRI, *Las consultas tributarias ante la AFIP*, publicado en PET, 2004, p. 32.

5 Conforme lo sostiene el maestro Ramón VALDÉS COSTA ("Efectos del silencio administrativo", publicado en Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de Uruguay, N° 3, julio-diciembre de 1992, p. 43) "...la normativa tributaria, a través de la legislación, de los reglamentos, de las resoluciones e instrucciones administrativas internas y de la jurisprudencia presenta una complejidad tal que motiva legítimas dudas acerca de cuál es la solución jurídicamente correcta".

6 La importancia de la consulta tributaria (como lo sostiene Ramón VALDÉS COSTA en la obra citada) fue puesta de resalto en reiterados Congresos de la *International Fiscal Association* (IFA). Así, en el Congreso de París de 1980 considerando, entre otras cosas, la complejidad creciente de las leyes tributarias, se expuso que un diálogo entre las partes involucradas en la obligación tributaria constituye "...un procedimiento previo necesario para la creación de un clima fiscal favorable y para un rendimiento fiscal óptimo". Ya en el Congreso celebrado en Londres en 1965 se había expresado que "...un procedimiento de interpretación previo (*advance rulling*) es un elemento importante en la búsqueda de un dialogo satisfactorio".

7 Fernando M. PIERRI, ob. cit., p. 33. La caracterización de la consulta impositiva como un mecanismo *"autocompositivo"* refiere a que la misma posibilita al propio contribuyente ocurrir al organismo recaudador a despejar su incertidumbre.

no perder nunca de vista su aplicación práctica en el marco de lo establecido por el ordenamiento jurídico fiscal bonaerense.

II. Antecedentes provinciales

La posibilidad de que los distintos sujetos pasivos de la obligación tributaria efectúen consultas al organismo recaudador acerca de su situación fiscal, fue implementada en la Provincia a través de la ley N° 10.731 [8], la cual incorporó el Título IV bis al Código Fiscal. Hasta ese entonces, el texto original de la citada norma no contemplaba de manera expresa la figura bajo análisis.

En el año 1997, el decreto N° 326 estableció que la presentación de la consulta no suspende el transcurso de los plazos ni justifica el incumplimiento de las obligaciones a cargo de los consultantes.

Por su parte, el mecanismo analizado se reglamentó, en un primer momento, por la Disposición Normativa Serie B 43/2003, la cual fue derogada y sustituida por la Disposición Normativa -de la misma serie que la anterior-1/2004, que regula a la consulta tributaria desde sus artículos 9° a 19 inclusive.

En el año 2005, la ley N° 13.405 también efectúo una serie de precisiones respecto de la figura bajo estudio. De esta manera, se establecieron cuestiones referidas al carácter de la consulta -en cuanto a su fuerza vinculante-, a su calificación -exponiéndose que la respuesta brindada no constituye un acto administrativo-, a causales de exclusión de responsabilidad del contribuyente consultante, al plazo para contestar la consulta y a las consecuencias para los funcionarios públicos que omitieran esto último.

Por otro lado, la Ley Impositiva para el ejercicio fiscal 2009 -N° 13.930- incorporó la posibilidad de consultar situaciones a generarse en el futuro, ampliando el ámbito temporal de cobertura de este instituto, que hasta ese entonces sólo permitía consultar cuestiones actuales. Asimismo, esta norma contempló la posibilidad de que se instituya, reglamentariamente por la autoridad de aplicación, un régimen de consulta vinculante, cuestión que hasta la actualidad no ha ocurrido [9].

8 B.O. 2/2/89.

Es así que, como se sostuvo en el acápite anterior, en la actualidad el mecanismo de la consulta tributaria se encuentra regulado en el Título V del Libro Primero del Código Fiscal, desde los artículos 25 a 31, cuyo texto fuera ordenado por la Resolución N° 39/11 del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires.

III. Aspectos constitucionales involucrados. El derecho a la consulta tributaria

Todo examen de las instituciones jurídicas -entre ellas las tributarias[10]- no puede desentenderse de un breve estudio constitucional, es decir, de un análisis a la luz de lo establecido tanto en nuestra Constitucional Nacional como en la Ley fundamental estadual.

En primer lugar debemos sostener que la figura de la consulta tributaria constituye "un derecho subjetivo que comporta y soporta un interés jurídicamente digno de protección" [11].

9 Hace poco tiempo, en Ciudad Autónoma de Buenos Aires se implementó el sistema de la consulta tributaria vinculante tanto para la Administración como para los administrados, a través de la resolución 477/13.

10 Nos referimos en concreto al Derecho Tributario Constitucional, es decir, a la "parte del derecho constitucional, que es tributario por el objeto al que se refiere, pero que es derecho constitucional, pues su tarea es la de disciplinar la soberanía del Estado en un determinado sector, el de la actividad tributaria" (Dino JARACH, *El hecho imponible*, tercera edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982, p. 16-17).

11 Vicente O. DÍAZ, *La consulta tributaria anticipada*, publicado por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF), disponible en www.aaef.org.ar, sección *"Artículos de doctrina"*, abril 2003.

Es por ello que debemos hablar, en lo que aquí interesa, de un *"derecho de consulta"*.

Ahora bien, hecha esta aclaración es dable preguntarse cuáles son las bases o cimientos fundamentales que dan sustento a este derecho subjetivo e interés jurídico de los responsables tributarios bonaerenses.

Una primera aproximación la encontramos en el artículo 14 de nuestra Constitución Nacional, el cual dispone que "Todos los habitantes de la Nación gozan de los siguientes derechos conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio; a saber:...de peticionar a las autoridades...". La Constitución bonaerense, por su parte, contempla este derecho también en su artículo 14 al establecer que "Queda asegurado a todos los habitantes de la Provincia el derecho...de petición individual o colectiva, ante todas y cada una de sus autoridades...".

Este derecho, conforme lo sostiene María Angélica GELLI [12], "incluye el de peticionar solicitaciones de todo tipo ante los poderes del estado..." y "...Por aplicación del principio de razonabilidad y del sistema republicano, la respuesta debe ser motivada en los hechos y circunstancias que impulsan la petición o que la deniegan y fundada en las normas vigentes".

En el mismo orden de ideas, el artículo XXXIV de la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre -la cual cuenta con jerarquía constitucional [13] y conforma el bloque de

12 María Angélica GELLI. *Constitución de la Nación Argentina. Comentada y concordada*, tercera edición ampliada y actualizada. La Ley, Buenos Aires, 2003, p. 96.

13 Véase el artículo 75 inciso 22 de la Constitución Nacional. Estos Instrumentos impulsan el *"control de convencionalidad"*, es decir, el cotejo de toda la actividad estatal con los mismos a los efectos de dar a dicha actividad plena validez. Debe destacarse que este control lo deben efectuar todas la autoridades públicas ya que su omisión acarrea responsabilidad internacional del Estado. En "Control de constitucionalidad de oficio y control de convencionalidad" (publicado en L.L. 16/03/2011, 3; L.L. 2011-B, 779), trabajo realizado en coautoría por María A. GELLI, Osvaldo A. GOZAÍNI y Néstor P. SAGÜÉS, este último expresó que "En 'Trabajadores cesados del Congreso', la Corte Interamericana de Derechos Humanos implantó el

constitucionalidad [14]- establece que "Toda persona tiene derecho de presentar peticiones respetuosas a cualquiera autoridad competente, ya sea por motivo de interés general, ya de interés particular, y el de obtener pronta resolución". Es así que debe agregarse, ya que surge del Instrumento internacional mencionado, que el derecho de la consulta tributaria no se agota con la mera petición a las autoridades, sino que genera otro derecho del administrado de igual importancia o tenor -el cual constituye una obligación para las autoridades tributarias consultadas- cuál es el derecho a recibir una pronta respuesta.

Por otra parte, los citados Instrumentos internacionales no sólo contemplan un sistema de protección de los destinatarios de sus normas a través del establecimiento de derechos, sino que también se establece una serie de deberes a cumplimentar por aquéllos. Entre estos últimos se encuentra un deber constitucional tributario fundamental, en virtud del cual "Toda

control de convencionalidad 'de oficio' para los jueces nacionales (alternativa operativa que antes, en 'Almonacid Arellano', no había mencionado). Aclaremos que el control de convencionalidad tiene un doble papel: a) uno, destructivo, o represivo: los jueces locales no deben aplicar las normas nacionales, incluyendo las constitucionales, opuestas al Pacto de San José de Costa Rica, y a la jurisprudencia de la Corte Interamericana sobre dicho Pacto; b) otro, a partir del caso 'Radilla Pacheco', de tipo constructivo: los jueces nacionales deben interpretar al derecho nacional conforme al mencionado Pacto y a la referida jurisprudencia. En esta variable corresponde una verdadera reinterpretación (o 'recreación', si se prefiere), de todo el derecho doméstico, en consonancia con el Pacto y su jurisprudencia supranacional". Al respecto, véase, de la CSJN, los *Fallos*, 330:3248 y "Rodríguez Pereyra Jorge Luis y Otra c/Ejercito Nacional s/daños y perjuicios", sentencia del 27/11/12.

14 Al decir de Germán BIDART CAMPOS (*El derecho de la Constitución y su fuerza normativa*), el bloque de constitucionalidad está constituido por el conjunto normativo que contiene disposiciones, principios o valores materialmente constitucionales, fuera de la Constitución documental. Este concepto es tomado por el constitucionalista del Derecho Constitucional francés, en el cual se ha mencionado por primera vez la locución *"bloque de constitucionalidad"* en una Resolución, de 1966, de su Consejo Constitucional (*Conseil Constitutionnel*).

persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la Ley para el sostenimiento de los servicios públicos" [15].

El citado deber constitucional motoriza y da sustento supra legal a la obligación tributaria sustancial, una vez verificado el hecho imponible. Ahora bien, la coercitividad, encarnada en el poder tributario [16] del Estado y que caracteriza a dicha obligación, debe contar -como correlato- con derechos propios de los sujetos pasivos llamados a contribuir, uno de los cuales implica la creación e implementación de mecanismos que brinden certeza y seguridad jurídica a los ciudadanos.

En este orden de ideas, Sebastián VÁZQUEZ expone que "Es necesario, por lo tanto, contar con un procedimiento administrativo que permita reducir o eliminar la incertidumbre, mediante el cual el fisco evacue las dudas que pueda tener el obligado tributario, ya que si es obligación el pago de los tributos, correlativamente está el derecho a conocer la forma de hacerlo correctamente" [17].

Nos referimos ahora al derecho constitucional a la seguridad jurídica y a la certeza, postulados que se derivan del principio de legalidad en materia tributaria. La seguridad jurídica "conlleva una exigencia de claridad dirigida al derecho. La esencia de la certeza puede resumirse en la clásica invocación del 'saber a qué atenerse'"[18]. Debemos destacar que estos principios emergen también de lo dispuesto en el artículo 33 de nuestra Constitución Nacional [19] y de diversos Instrumentos

15 Artículo XXXVI de la Declaración Americana sobre Derechos y Deberes del Hombre.

16 Al decir de Albert HENSEL (*Derecho Tributario*, Nova Tesis Editorial Jurídica, Santa Fe, 2004, p. 91), la "expresión 'poder tributario' indica, según la concepción moderna, el poder general del Estado aplicado a un sector determinado de la actividad estatal, 'la imposición' ".

17 Sebastián W. J., VÁZQUEZ, *La consulta tributaria. Pasado, presente y futuro en el derecho tributario argentino*, publicado en PET 2004, p. 217.

18 Rodolfo R. SPISSO, *Derecho Constitucional Tributario*, tercera edición, LexisNexis, Buenos Aires, 2007, p. 250.

19 El artículo reza: "Las declaraciones, derechos y garantías que enumera la Constitución, no serán entendidos como negación de otros derechos

internacionales que, como se dijo más arriba, detentan jerarquía constitucional [20]. Por su parte, lo encontramos de manera expresa en el Preámbulo [21] y en el artículo 10 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires [22].

Ya en 1776 [23] resaltaba Adam SMITH, al referir a los principios que debían inspirar a los sistemas tributarios, la necesidad de que el Estado -en el ejercicio de su poder de imposición- dé cumplimiento a estos postulados. Por su parte, como lo sostiene Fernando SAINZ DE BUJANDA [24], la importancia de

y garantías no enumerados; pero que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno".

20 A saber: artículo 1° de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; artículo 31 de la Declaración Universal de Derechos Humanos; artículo 32 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

21 En su parte pertinente expone *"proveer a la seguridad común"*.

22 El mismo establece que "Todos los habitantes de la Provincia son, por su naturaleza, libres e independientes y tienen derecho perfecto de defender y de ser protegidos en su vida, libertad, reputación, seguridad y propiedad...".

23 En el Libro quinto de su Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones Adam SMITH sostenía que "El impuesto que cada individuo está dispuesto a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. Donde ocurra lo contrario resultará que cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir estará más o menos sujeta a la férula del recaudador, quien puede muy bien agravar la situación contributiva en caso de malquerencia, o bien lograr ciertas dádivas mediante amenazas. La incertidumbre de la contribución da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aun cuando no incurran en corrupción y abuso. La certeza de lo que cada individuo tiene la obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, a nuestro modo de ver, que aun una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no acarrea un mal tan grande -según la experiencia de muchas naciones- como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar".

24 Citado por Joao Bosco COELHO PASIN en *Derecho Tributario y Ética*, Heliasta, Buenos Aires, 2010, p. 141-142. En especial, refiere a la obra del tributarista español *Hacienda y Derecho*, Vol. III, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, p. 330.

la seguridad jurídica -al lado de la noción de justicia- no sólo radica en que la misma involucra la certeza en el Derecho Tributario, sino que también tiende a eliminar la arbitrariedad de la Administración fiscal.

Sobre la seguridad jurídica en materia tributaria, ha sostenido la Corte Suprema de Justicia de la Nación que "Es necesario que el Estado prescriba claramente los gravámenes y excepciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria" [25].

Es en este escenario donde hace su aparición la consulta tributaria. Ésta constituye "...el medio más idóneo y apropiado del que disponen aquéllos [responsables tributarios] para conocer, con claridad y suficiencia, la opinión fiscal respecto de las cuestiones vinculadas con obligaciones materiales o procedimentales y, de esa forma, acotar el riesgo de vaguedades, imprecisiones, arbitrariedades y conceptos normativos no claros, que atentan contra la certeza y estabilidad, en la relación tributaria" [26].

Por todo lo expuesto, estamos en condiciones de sostener que existe un derecho constitucional y convencional de peticionar por parte de los contribuyentes y responsables tributarios bonaerenses a las Autoridades fiscales, a través del instituto de la consulta tributaria. Asimismo, existe el derecho de tales sujetos -y la obligación del organismo consultado- de obtener pronta respuesta. De igual modo, en el marco del deber supra legal de contribuir con el pago de impuestos al sostenimiento del gasto público -que motoriza la obligación tributaria-, la legislación debe establecer y garantizar este tipo de mecanismos, los cuales brindan a los responsables tributarios seguridad jurídica, certeza e interdicción de arbitrariedad -por parte de la Administración- en lo que respecta al cumplimiento de

25 CSJN, *Fallos*, 312:912, entre otros.

26 Víctor D. FERRER, "El principio de la seguridad jurídica y el instituto de la consulta vinculante", Doctrina Tributaria Errepar, Tomo XVIII, enero de 1998.

las obligaciones fiscales de los ciudadanos llamados a contribuir.

IV. El régimen vigente

Efectuado un breve análisis sustancial de la figura de la consulta tributaria, realizaremos ahora un estudio de las cuestiones procedimentales que rodean a la misma, a la luz de lo normado en la legislación fiscal bonaerense que resulta de aplicación. Así, se abordarán las cuestiones referidas a los sujetos legitimados para consultar a la ARBA, los requisitos formales para efectuar la consulta y su oportunidad de presentación, los efectos de su interposición y las cuestiones que pueden ser objeto de este interesante instituto.

1. *Los sujetos legitimados*

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 25 del Código Fiscal, la consulta podrá ser efectuada por los sujetos pasivos y demás obligados tributarios que tuvieran un interés personal y directo [27] en el caso consultado.

27 Al respecto, Agustín GORDILLO sostiene (*Tratado de Derecho Administrativo y obras selectas*, 9ª edición, Tomo II, Capítulo 4°, p. 7) que: "Para comprender mejor el significado actual que debe darse al concepto de 'interés personal y directo' es necesario referirse a su origen. En un comienzo los actos impugnados ante el Consejo de Estado francés afectaban a un individuo determinado, o a un grupo reducido de individuos personalmente designados y considerados. Por ello se estableció el hábito de considerar que el recurso no podía ser ejercido sino contra los actos individuales que se referían a un pequeño número de personas: 'de allí la regla del interés directo y personal'. No se había planteado todavía el caso de los recursos contra actos que afectaran intereses generales. En esa tesitura, el objetivo de la regla del interés personal es 'evitar que una persona pretenda representar los intereses generales de la Administración'; 'en otros términos, hace falta que el peticionante tenga un interés distinto de aquel que tendría la persona administrativa misma, por cuenta de la cual el acto ha sido hecho; distinto incluso del interés que tendría el Estado cuyas prerrogativas habrían sido violadas'. De allí se advierte que el concepto de interés personal

En estos términos establecidos, surge evidente en primer lugar que en nuestro régimen provincial el sistema establecido por el ordenamiento tributario prevé una consulta general, que puede ser presentada tanto por los contribuyentes (sujetos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible) como por los responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales de aquéllos, numerados en los artículos 21 [28], 22 [29] y 23 [30] del Código citado, siempre que en su persona se verifique un interés personal y directo, tal como se referenciara.

Como puede apreciarse, se ha dejado de lado -*ab initio*- la posibilidad de que sujetos que no han adquirido la calidad de contribuyentes o responsables (o que creyeran haberla adquirido) puedan formular consultas de este tipo, a diferencia de la que sucede en el ámbito nacional, que actualmente legitima [31]

se entiende simplemente como interés no administrativo, como interés de índole privada, que afecta a individuos particulares. Por ello es que bajo este concepto cabe excluir del recurso a las personas que no pueden invocar sino el interés general de que se cumpla la ley o se respeten los principios del derecho, pues este interés es común a todos los habitantes y también a la administración pública: es el interés simple de la acción popular. Se requiere, entonces, un interés más 'privado', 'personal', 'no-administrativo'. En este concepto, puede haber un interés personal, aunque el individuo que lo esgrima no esté particularmente afectado por la medida; el interés será en este aspecto 'personal' siempre que el particular pueda aducir motivos de agravios distintos del interés administrativo de que se cumpla la ley".

28 Dicha norma dispone: "Se encuentran obligados al pago de los gravámenes, recargos e intereses, como responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes -en la misma forma y oportunidad que rija para éstos- las siguientes personas: 1. Los que administren o dispongan de los bienes de los contribuyentes, en virtud de un mandato legal o convencional. 2. Los integrantes de los órganos de administración, o quienes sean representantes legales, de personas jurídicas, civiles o comerciales; asociaciones, entidades y empresas, con o sin personería jurídica; como asimismo los de patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean consideradas por las Leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible. 3. Los que participen por sus funciones públicas o por su oficio o profesión, en la formalización de actos, operaciones o situaciones gravadas o que den nacimiento a otras obligaciones previstas en las normas fiscales o en este Código. 4. Los agentes de recaudación, por los gravámenes que omitieron retener o percibir, o que, retenidos o percibidos no ingresaron en la forma y tiempo que establezcan las normas respectivas. En estos supuestos, resultará de aplicación en lo pertinente lo dispuesto en los incisos 1) y 2) del presente artículo. 5. Los síndicos y liquidadores de las quiebras -en tanto exista desapoderamiento respecto del fallido-, representantes de las sociedades en liquidación, los administradores legales o judiciales de las sucesiones, y a falta de éstos, el cónyuge supérstite y los herederos. 6. Los integrantes de una unión transitoria de empresas o de un agrupamiento de colaboración empresaria, respecto de las obligaciones tributarias generadas por la unión o agrupamiento como tal y hasta el monto de las mismas. 7. Los cedentes de créditos tributarios respecto de la deuda tributaria de sus cesionarios y hasta la concurrencia del importe aplicado a la cancelación de la misma, si se impugnara la existencia o legitimidad de tales créditos".

29 Dicho artículo reza: "Los albaceas o administradores en las sucesiones, los síndicos en los concursos comerciales y civiles y los liquidadores de sociedades, deberán comunicar a la Autoridad de Aplicación, de acuerdo con los libros de comercio o anotaciones en su caso, la deuda fiscal devengada y la deuda fiscal exigible, por año y por gravamen dentro de los quince (15) días de aceptado el cargo o recibida la autorización. No podrán efectuar pagos, distribución de capitales, reservas o utilidades sin previa retención de los gravámenes salvo el pago de los créditos reconocidos que gocen de mejor privilegio que los del Fisco y sin perjuicio de las diferencias que pudieran surgir por verificación de la exactitud de aquellas determinaciones. En caso de incumplimiento de esta última obligación serán considerados responsables por la totalidad del gravamen que resultare adeudado, de conformidad con las normas del artículo anterior".

30 Dicha norma establece: "Los sucesores a título particular en el activo y pasivo de empresas o explotaciones, bienes o actos gravados, responderán solidariamente con el contribuyente y demás responsables por el pago de la deuda fiscal, multas e intereses, salvo que la Autoridad de Aplicación hubiere expedido la correspondiente certificación de libre deuda. En caso de que transcurrido un plazo de noventa (90) días a partir de la fecha de solicitud de tal certificación ésta no se hubiere expedido, el sucesor a título particular deberá cumplir las obligaciones fiscales de acuerdo a la autodeterminación que formule".

31 Artículo 4° de la Resolución General (AFIP) N° 1948; B.O. 4/10/05. Mediante la citada resolución se reglamenta la Consulta Vinculante en el ámbito nacional, incorporada a la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 en el artículo sin número a continuación del artículo 4, por la ley N° 26.044; B.O. 6/7/05.

el ejercicio de este derecho a sujetos que presenten proyectos de inversión a realizarse en el país.

Ello se encuentra corroborado por la reglamentación efectuada mediante al artículo 9° de la Disposición Normativa Serie B 01/2004, que señala -con mayores precisiones terminológicas- que la consulta podrá ser presentada por los contribuyentes y responsables de los tributos respecto a una situación de hecho con relación a la cual el consultante tenga un interés personal y directo.

En este punto resulta útil resaltar que la norma reglamentaria aclara -asimismo- que, del universo de tributos locales existentes, únicamente se podrán llevar en consulta aquellos respecto de los cuales la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires -ARBA- resulta Autoridad de Aplicación. Sin embargo, y en torno a lo expuesto al analizar los aspectos constitucionales involucrados en la temática, esto no quita que los sujetos pasivos presenten consultas de este tipo por ante la Autoridad de Aplicación del tributo de que se trate, cuando se involucren gabelas no recaudadas por la ARBA. Sin embargo, resulta necesario aclararlo, en este Capítulo sólo se analizará la consulta tributaria presentada por los responsables por ante la ARBA y por ende regulada en el Código Fiscal y las normas reglamentarias.

Hecha tal aclaración volvamos a lo que nos interesa. Podría considerarse que el supuesto legitimante para la realización de consultas en el ámbito provincial es el tributo cuya aplicación, clasificación, etc. genera dudas y en virtud del cual se reviste -o revestiría- la calidad de contribuyente o responsable. Consecuentemente, resultan legitimados a la interposición de consultas, no sólo los denominados contribuyentes puros, sino también, aquellos que por la naturaleza de la actividad que desarrollan, encuadran -por ejemplo- dentro del Convenio Multilateral, destinado a la distribución jurisdiccional de materia imponible en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Resta señalar en este punto, que cuando la normativa exige la existencia de un interés directo y personal en el caso consultado, se pretende limitar la utilización del instituto para la

formulación de planteos meramente especulativos. Asimismo, en virtud de los términos empleados y la interpretación que corresponde hacer de la norma, debe señalarse que -en principio- tales requisitos excluyen la legitimación de colegios, entidades representativas de intereses, actividades económicas y de asociaciones profesionales [32] para efectuar consultas en nombre de los sujetos que agrupan, ya que el interés personal y directo para hacerlo reposaría en cada uno de ellos. Sin embargo, en caso de darse el supuesto, tales asociaciones podrían consultar a la ARBA por cuestiones relativas a la entidad misma.

Lo expuesto en cuanto a la complejidad de que tales entidades consulten en nombre de sus asociados obedece a eventuales dificultades interpretativas que concitaría la determinación de los miembros alcanzados por la respuesta, ya sea favorable o desfavorable [33].

2. *La presentación*

a) Requisitos y oportunidad

De conformidad con la normativa vigente, y en pos de procurar una adecuada utilización del instituto, se han establecido diversas condiciones de admisibilidad y procedencia en relación con la consulta a efectuar; éstas, básicamente, se refieren a las formalidades de la presentación y su oportunidad.

En primer término, del artículo 25 del Código Fiscal se desprende que la consulta debe ser *"debidamente documentada"*

32 No obstante ello, en algún caso aislado, la Autoridad de Aplicación ha dado respuesta a casos presentados por estas entidades (véase Informe Técnico N° 32/05).

33 Miguel NATHAN LICHT, "Algunas cuestiones que suscita el Régimen de Consulta Vinculante reglado en la Ley Nacional de Procedimiento Tributario", El Derecho Jurisprudencia General, Universidad Católica Argentina, Vol. 215 (2006), Buenos Aires. p. 833.

y debe exponer con *"claridad y precisión"* todos los elementos constitutivos de la situación que la motiva.

Por su parte, de acuerdo con el artículo 10 de la Disposición Normativa Serie B 01/2004, la consulta deberá ser presentada por escrito, ante la dependencia de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires correspondiente al domicilio fiscal del consultante [34], y deberá reunir los siguientes requisitos:

1) Datos del consultante: Nombre y apellido o razón social, tipo y número de documento, C.U.I.T., C.U.I.L. O C.D.I., domicilio fiscal; podrá indicarse, asimismo, un domicilio constituido.

2) Exposición clara y precisa de todos los elementos constitutivos de la situación de hecho que motiva la consulta.

3) Relato pormenorizado de todos los antecedentes y circunstancias necesarias para la formación del juicio de la Autoridad de Aplicación.

4) Acompañar toda la documentación respaldatoria de los hechos relatados.

5) Cuando se trate de documentos escritos en idioma extranjero, se cumplirá con el recaudo de acompañar una traducción de los mismos realizada por traductor público matriculado.

6) La manifestación expresa de si el consultante se encuentra o no bajo fiscalización de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires al momento de presentar la consulta.

En este punto, debe adelantarse que, como se verá oportunamente, si lo que el sujeto consultante pretende es ampararse en los efectos previstos por el artículo 27 [35] del Código Fiscal

34 Con esta disposición se han simplificado –estimamos- otros sistemas que refieren indistintamente al lugar donde se encuentra inscripto el consultante o donde tenga su domicilio fiscal (ver artículo 5 inciso b de la Resolución General de AFIP N° 1948, citada con anterioridad).

35 Esta norma establece los supuestos en los cuales los sujetos consultantes adecuan su conducta a la respuesta de la ARBA. cuestión que los

-los cuales serán objeto de análisis en los párrafos siguientes- la consulta deberá reunir, asimismo, los siguientes requisitos:

1) Ser formulada antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo para su declaración.

2) Ni los antecedentes y circunstancias de hecho, ni la legislación aplicable deben alterarse posteriormente.

Los recaudos señalados no ofrecen mayores dificultades. Está claro que en la exposición de los elementos constitutivos de la situación de hecho y el relato de los antecedentes y circunstancias, el consultante podrá señalar a la Autoridad de Aplicación, no sólo lo citado por la norma, sino que también podrá dejar constancia de su opinión acerca del encuadramiento técnico-jurídico que merece la situación en tratamiento. A nuestro entender ello resulta de vital importancia atento a que, como se verá luego, la Administración puede incumplir con los plazos que el Código Fiscal le impone para responder la consulta y hasta podría dar lugar a intentar determinadas vías procesales, entre otras cuestiones.

Asimismo, si bien no lo indican la norma ni su reglamentación, la rigurosidad y la naturaleza de la presentación obligan a que sea firmada por el interesado, aunque la suscripción no requeriría -a diferencia de lo que acontece en el orden nacional- que sea certificada.

Finalmente, en relación con la oportunidad de la presentación, debe señalarse que la limitación prevista por el artículo 27 del Código Fiscal resulta criticable, por cuanto la duda relacionada con la determinación del impuesto puede surgir a partir de eventos y circunstancias posteriores, en el tiempo, a la presentación de la declaración jurada respectiva.

exime de responsabilidad y del pago de los intereses en los siguientes casos: a) Que la consulta comprenda todos los antecedentes y circunstancias necesarias para la formación del juicio de la Administración; b) Que aquéllos no se hubieran alterado posteriormente; y c) Que se hubiera formulado la consulta antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo para su declaración. Por su parte, la norma expresa que la eximición de responsabilidad a la que refiere cesa en caso de modificaciones legislativas.

En este sentido, se ha sostenido -en consideraciones que resultan plenamente aplicables al régimen local- que "...la estipulación de que la consulta sólo pueda presentarse con anterioridad a la producción del hecho imponible es un error: repárese en que, por caso, el objeto de la consulta puede ser, precisamente, si existe o no hecho imponible en una determinada situación, de manera que mal podría el consultante establecer el antes o después de la eventual configuración de aquél, de cara a la posibilidad de formular la consulta" [36].

b) Efectos de su interposición

Tal como se encuentra regulado en otras jurisdicciones, el articulado la Disposición Normativa Serie B 01/2004 prevé -al igual que el Decreto N° 326/97- que la presentación de la consulta no suspende el curso de los plazos legales, ni excusa del cumplimiento de las obligaciones a cargo de los consultantes, quienes permanecerán sujetos a las acciones de determinación y cobro de la deuda, así como a los intereses y sanciones que les pudieren corresponder.

Como puede observarse, la norma citada limita casi por completo cualquier efecto que pudiera interferir en el normal desarrollo del sistema de autodeterminación de las obligaciones fiscales del contribuyente, y de las consecuencias derivadas de ello.

Sin perjuicio de ello, en materia sancionatoria, coincidimos con autorizada doctrina [37] al sostener que planteada la consulta en legal tiempo y forma, no correspondería aplicar sanciones derivadas de la decisión de apartarse del criterio que -finalmente- adopte la Autoridad de Aplicación, si al momento

36 Teresa GÓMEZ, César LITVIN y Fernando LISICKI, *Antievasión II*, La Ley, p. 25; citados por Ricardo H. FERRARO, en "Reglamentación de la consulta vinculante". Revista Impuestos, 2005-B, pp. 2743/2744.

37 NATHAN LICHT, Miguel. op. cit., p. 838.

de responderla hubieren vencido los plazos previstos para la presentación de la declaración jurada correspondiente.

En este sentido, tal como destaca la doctrina citada, resulta interesante la norma contemplada en el artículo 74 del Código Tributario de la República Oriental del Uruguay, que luego de disponer -en su artículo 72- que la interposición de la consulta no suspende el transcurso de los plazos, ni justifica el incumplimiento de las obligaciones a cargo del consultante, señala: "Si la Administración no se hubiere expedido en el plazo [en referencia al plazo de 90 días establecido por el artículo 73], y el interesado aplica el derecho de acuerdo a su opinión fundada, las obligaciones que pudieran resultar sólo darán lugar a la aplicación de intereses, siempre que la consulta hubiere sido formulada por lo menos con noventa días de anticipación al vencimiento del plazo para el cumplimiento de la obligación respectiva".

Creemos que esta solución a la que arriba el citado Código resulta más justa, pues no puede hacerse cargar al contribuyente o responsable con las consecuencias de la falta de colaboración de la Autoridad de Aplicación a la cual aquél se ha acercado proponiendo -mediante la consulta- en definitiva una forma de determinación, liquidación o pago del tributo involucrado.

Un poco más dificultosa parece ser, en cambio, la posibilidad de extender estas consideraciones a los intereses, los cuales no poseen -en rigor- naturaleza sancionatoria, sino resarcitoria; no obstante ello no puede descartarse *ab initio* la posibilidad de alguna eximición de pago en casos extremos, fundados en la falta de configuración del elemento subjetivo -culpabilidad- de la mora [38].

38 Al respecto, pueden resultar de utilidad los precedentes de la CSJN "Ika Renault SAIC y E c/recurso de apelación" sentencia del 25/2/1982 y "Citibank N.A.", sentencia del 1/6/2000, en los que se señala que la aplicación del artículo 509 del Código Civil a la materia tributaria "...queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor -que deben ser restrictivamente aplicadas- han impedido a éste

c) El "caso" consultado

Finalmente, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 25 del Código Fiscal, la consulta deberá versar sobre la aplicación del derecho, respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria a una situación concreta, actual o futura. El artículo 9° de la Disposición Normativa Serie B 01/2004, por su parte, no menciona la posibilidad de consultar sobre asuntos futuros, pero resulta de plena aplicación lo normado por el Código Fiscal a la luz de su superioridad jerárquica.

En definitiva, se ha dispuesto mediante las citadas normas que las consultas como mecanismo o procedimiento especial del Código Fiscal únicamente pueden versar sobre la determinación de la obligación tributaria [39].

Con esta delimitación del *"caso"*, sumado a la legitimación con la que debe contar el consultante (interés personal y directo), la regulación provincial termina de dar forma a la situación de hecho que -una vez que genera dudas en el contribuyente o responsable- puede válidamente ser llevada ante la Autoridad de Aplicación en consulta.

Así, el legislador y el Fisco -a través del ejercicio de sus facultades reglamentarias- han intentado evitar que por medio del instituto bajo estudio se planteen casos hipotéticos o meramente especulativos, por cuanto como se ha señalado, toda consulta supone una incertidumbre, pero no toda duda debe dar mérito a la puesta en funcionamiento del instituto bajo estudio.

En este punto corresponde recordar que la situación de hecho nunca puede estar consolidada, es decir, que la consulta debe ser interpuesta antes del acaecimiento efectivo del hecho

el cumplimiento oportuno de su obligación". El mismo criterio emerge de "DGI (autos Nobleza Picardo TF 11.388-I)", sentencia del 28/09/10.

39 Quedan incluidos los casos presentados por los agentes de recaudación en tanto responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. En cambio, resultarían ajenas a este instituto las cuestiones vinculadas a la liquidación misma del tributo a ingresar (computo de retenciones y percepciones, anticipos, pagos a cuenta, etc.).

imponible o dentro del plazo para su declaración; de allí -y con esta limitación- es que la norma refiera a las situaciones concretas, actuales o futuras.

Evidentemente, en este último caso cobra relevancia la necesidad de que el consultante exponga en forma clara y precisa todos los elementos constitutivos de la situación de hecho que motiva la consulta y efectúe un relato pormenorizado de todos los antecedentes y circunstancias necesarias para la formación del juicio de la Autoridad de Aplicación.

V. El procedimiento

Ya han sido analizadas hasta aquí algunas cuestiones sustanciales relativas al derecho a la consulta con el que cuentan los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias. Asimismo, se han delineado algunos aspectos formales o procedimentales del instituto de la consulta tributaria en el régimen fiscal bonaerense, particularmente en lo que refiere a los sujetos legitimados para consultar, el momento procesal oportuno, los recaudos a cumplimentar y la cuestión del *"caso"*. Es decir, el estudio hasta aquí efectuado involucró cuestiones que deben ser observadas por los sujetos legitimados a ejercer el derecho de consulta.

Ahora bien, se analizarán en este acápite cuestiones que involucran ya no a los sujetos legitimados a consultar, sino a la propia Administración fiscal, las cuales harán que el derecho bajo estudio pueda ser ejercido de manera coherente y lógica. Es así que referiremos, en primer lugar, al órgano competente para elaborar y firmar la respuesta a la consulta que se le efectúe a la ARBA, para luego analizar el plazo en el cual ésta debe evacuar dicha consulta, las consecuencias de la omisión en su cumplimiento y las posibilidades de acción con las que cuenta el sujeto legitimado para hacer efectivo su derecho.

1. *Órgano competente para contestar la consulta*

En primer lugar debemos destacar que el sujeto legitimado a ejercer su derecho de consulta, debe iniciar su presentación

por mesa general de entradas de la ARBA, para que desde allí se giren las actuaciones a la dependencia competente para evacuar la consulta.

En mesa de entradas, debemos aclararlo, se realizará un primer control del cumplimiento del recaudo de la legitimación para presentar la consulta y su respectiva acreditación.

La consulta no sólo puede ser ingresada por el propio sujeto legitimado al que ya hemos hecho mención, sino que también puede ser ingresada por sus representantes.

La Disposición Normativa Serie B 01/2004 establece, en su artículo 6°, que "Toda persona que se presente ante una dependencia de esta Dirección Provincial de Rentas -hoy ARBA- para realizar peticiones o tramites por derecho o interés de un tercero, deberá acreditar la facultad que al respecto posea". Según surge de la normativa citada, tal representación será acreditada, según el caso, con: a) la credencial de gestor administrativo; b) la credencial de abogado, procurador, escribano o contador; c) la credencial de empleado permanente de estudio de los profesionales citados en el inciso anterior, exclusivamente respecto a asuntos del profesional de quien dependa; d) la autorización otorgada por el tercero a favor de quien se actúe, mediante poder otorgado por escribano público, carta poder con firma certificada, acta administrativa o mediante la suscripción de la "Autorización de representación"; f) la partida o libreta de matrimonio, respecto a asuntos del cónyuge; g) la partida de nacimiento respecto a los asuntos de hijos bajo tutela; y h) el testimonio de sentencia y designación como curador, respecto a los asuntos de incapaces interdictos. Todos estos recaudos, como se sostuvo, serán objeto de un primer control por parte del agente de mesa de entradas que reciba la consulta, a los efectos de extremar que los mismos "...sean debidamente cumplidos" -artículo 8° de la Disposición Normativa Serie B 01/2004-.

Realizadas estas previas aclaraciones, corresponde analizar cuál es el organismo competente, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, para evacuar y firmar

la consulta tributaria presentada en legal forma por los sujetos legitimados.

El artículo 25 del Código Fiscal establece que "Los sujetos pasivos y demás obligados tributarios, que tuvieran un interés personal y directo, podrán formular a la autoridad administrativa correspondiente consultas...". En este caso dicha autoridad es la ARBA. Conforme el artículo 10 de la Disposición Normativa Serie B 01/2004 la consulta debe presentarse "... por escrito ante la dependencia de la Dirección Provincial de Rentas correspondiente al domicilio fiscal del consultante...".

Por su parte, el artículo 29 del Código dispone que "La competencia para contestar estas consultas será de los órganos que tengan atribuida la facultad legal de ejercer los actos de representación a que se refiere el artículo 9°, párrafos primero y segundo, del presente Código". Conforme surge del artículo 9° del Código el Director Ejecutivo de la ARBA puede delegar funciones "...en funcionarios de nivel no inferior al cargo de Jefe de Departamento o similar, con competencia en la materia", pero no obstante la delegación efectuada, el Director Ejecutivo siempre "...conservará la máxima autoridad dentro del organismo y podrá avocarse al conocimiento y decisión de cualesquiera de las cuestiones planteadas" -artículo 11 del Código Fiscal-. Asimismo, el artículo 18 de la Disposición Normativa Serie B 1/2004 establece que "Sin perjuicio de las conformidades de los distintos funcionarios que intervengan en la elaboración de los informes destinados a contestar las consultas, los mismos deberán ser suscriptos por el Director Provincial de Rentas" -hoy Director Ejecutivo de ARBA-.

Ahora bien, la Disposición Normativa Serie B 1/2004 prevé dos situaciones bien diferenciadas, a saber: 1) ante supuestos novedosos, los informes fruto de la respuesta a una consulta en concreto deben ser firmados por el Director Ejecutivo de la ARBA, más allá de las conformidades de los distintos funcionarios que intervengan en su elaboración; y 2) tratándose de informes que produzcan o apliquen criterios establecidos con anterioridad por la ARBA, los mismos serán suscriptos solamente por el funcionario a cargo de la Técnica Tributaria

[40], salvo que por la índole del tema tratado aquél deba ser firmado por el Director Ejecutivo. Sin embargo, debemos destacar que en la práctica la mayoría de los Informes que surgen fruto de una consulta tributaria son firmados por el Director Ejecutivo de la ARBA.

La Resolución Normativa N° 75/09, en su Anexo 2 b, al referir a la Gerencia General de Técnica Tributaria y Catastral, le encomienda a ésta -en el punto 2 de sus acciones- la tarea de "Proponer los criterios interpretativos y de aplicación de las normas tributarias y catastrales, a los distintos subsistemas de la Agencia, otros organismos del Estado, como así también a los ciudadanos". Por su parte, refiriendo a una de las Gerencias que componen dicha Gerencia General, más precisamente a la Gerencia de Asuntos Jurídicos, se establece que la misma tiene la función de "Dictaminar en respuesta a las consultas de carácter técnico y legal de los contribuyentes...".

En virtud de lo expuesto el consultante debe: 1) presentar la consulta por ante la dependencia de ARBA correspondiente a su domicilio fiscal (véase los artículos 32 y 33 del Código Fiscal y 20 a 31 de la Disposición Normativa Serie B 01/2004); 2) ello debe efectuarse por la respectiva mesa general de entradas del organismo; 3) debe acreditarse allí mismo la legitimación para consultar y en caso de hacerlo por vía de la representación de un tercero, deberá acompañarse la documentación que exige la reglamentación a los efectos de avalarla; 4) una vez cumplimentado lo expuesto, la mesa general de entradas girará las actuaciones a la dependencia técnica encargada de evacuar las consultas, es decir, a la Gerencia de Asuntos Jurídicos dependiente de la Gerencia General de Técnica Tributaria

40 Hoy, en virtud de la Resolución Normativa N° 5/08, tal funcionario es el Gerente General de Técnica Tributaria y Catastral de ARBA. La Resolución Normativa N° 75/09, en su Anexo 2 b, al referir a esta Gerencia le encomendó -en el punto 2 de sus acciones- la tarea de "Proponer los criterios interpretativos y de aplicación de las normas tributarias y catastrales, a los distintos subsistemas de la Agencia, otros organismos del Estado, como así también a los ciudadanos".

y Catastral de la ARBA; 5) al confeccionarse la respuesta, el Informe que la sustenta será firmado por el Director Ejecutivo de la ARBA o el funcionario encargado de la Gerencia General de Técnica Tributaria y Catastral, aunque en la práctica la mayoría de los Informes son firmados por el más alto funcionario de la mentada Agencia.

2. *Plazo para que la Administración responda la consulta efectuada por el contribuyente. Incumplimiento*

a) Plazo especial normado en el Código Fiscal. El Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, en su artículo 30, dispone que "Para contestar la consulta la Administración dispondrá de un plazo de sesenta -60- días, dentro del cual producirá la respuesta pertinente". Conforme lo establece el artículo 3° del Código Fiscal, este plazo se compone de días hábiles administrativos y no corridos.

Debemos destacar que el artículo 30 del Código Fiscal, por su superioridad jerárquica, deroga completamente lo dispuesto por el artículo 16 de la Disposición Normativa Serie B 01/2004, el cual remite al artículo 77 del decreto-ley N° 7647/70. Este reenvío hacía aplicable el inciso g) de dicha norma, el cual contempla un plazo de 30 días a contar desde la fecha en que las actuaciones se reciben con los dictámenes legales finales. Sin embargo, a partir de 2006 y con la ley N° 13.405 [41] el plazo con el que cuenta la ARBA para responder la consulta es de 60 días hábiles administrativos.

Como se observa, no resultan de aplicación al procedimiento de la consulta tributaria (de manera directa) las normas referidas a los plazos del decreto-ley N° 7647/07, sino que resulta plenamente aplicable lo normado por el Código Fiscal como

41 Debemos destacar que antes de la sanción de la ley N° 13.405, por imperio de las modificaciones realizadas por la ley N° 10.731 al Código Fiscal, este último contemplaba el mismo reenvío al decreto-ley N° 7647/07, en su artículo 77.

norma procedimental especial, y en subsidio deberá estarse a lo dispuesto por el citado decreto-ley (artículo 4° del Código Fiscal).

El Código Fiscal también expresa que el plazo para efectuar la contestación se cuenta desde la recepción de la consulta por parte del órgano competente, es decir, del organismo encargado de redactar la respuesta, y no desde el ingreso de la misma por mesa de entradas. Ello genera la necesidad de corroborar, por parte del consultante o de quien lo represente, el efectivo envío por parte de la mesa general de entradas de las actuaciones a la Gerencia encargada de elaborar la respuesta. Esto puede realizarse desde la misma mesa de entradas, corroborando el envío en el propio sistema interno de ARBA previa consulta al agente encargado de la atención al público.

Ahora bien, atento a la complejidad que la consulta pueda llegar a tener, el Código Fiscal contempla la posibilidad de solicitar diversos informes o dictámenes a otras dependencias de la propia Agencia [42] o a organismos externos, por un lado, y el aporte de nuevos elementos al consultante a los efectos de poder dar respuesta a su concreta consulta tributaria, por el otro. En este último supuesto, el sujeto legitimado consultante dispone de 10 días hábiles administrativos para cumplir los requerimientos de la ARBA, bajo apercibimiento de procederse al archivo de las actuaciones -artículo 15 de la Disposición Normativa Serie B 01/2004-. Entendemos que esta última previsión (eventual archivo de las actuaciones) resulta del todo desproporcionada, ya que ARBA podría responder la consulta con las constancias del expediente y someter a las posibles consecuencias futuras al consultante remiso, dejando constancia de ello en el Informe que al respecto se emita [43].

42 Conforme artículo 15, segundo párrafo, de la Disposición Normativa Serie B 1/2004.

43 A modo de ejemplo, en el Informe Técnico N° 35/11 ARBA dijo que "Si bien no se adjunta el contrato de fideicomiso documentado previamente al acto que aquí será motivo de análisis, lo cual permitiría evaluar con mayor precisión las características propias de la operatoria en cuestión,

En los casos en que la ARBA pida informes a otros organismos internos o externos, el plazo para contestar la consulta del sujeto legitimado se suspenderá "...hasta tanto dichos requerimientos sean contestados o venzan los plazos para hacerlo" (artículo 30, segundo párrafo, del Código Fiscal). Es evidente que dicha suspensión del plazo se mantendrá hasta que opere algunas de las citadas situaciones -se conteste o venza el plazo para hacerlo-, la que fuera anterior. Resultará entonces necesario conocer los plazos legales, y si estos son hábiles administrativos o corridos, a los efectos de que la respuesta no se dilate más allá de lo previsto en el Código Fiscal. Al respecto, salvo otra disposición especial, deberá estarse a lo normado en el decreto-ley N° 7647/07, artículos 68, 77 [44] y

se procederá a analizar puntualmente la transmisión de dominio fiduciario, sobre la base del criterio que emana de esta Autoridad de Aplicación respecto de la cuestión dominial de fondo involucrada, a través de los numerosos antecedentes en los que se analizó la procedencia del Impuesto de Sellos".

Asimismo, en el Informe Técnico N° 26/11, se puso de manifiesto que "En primer lugar cabe aclarar que no se acompañan los proyectos de actos a instrumentar, no obstante lo cual esta dependencia estima que puede procederse a brindar respuesta a los planteos formulados, al menos en términos generales, en el entendimiento que se trata, fundamentalmente, de expedirse acerca de cuestiones de derecho".

En idéntico sentido, el Informe Técnico N° 22/11 expuso que "En primer lugar cabe destacar que la presentante no adjunta el proyecto de acto a escriturar, en cuyo caso podrían evaluarse todos los elementos que conforman la situación planteada. Sin embargo, se procederá a evacuar la consulta en términos genéricos, y de acuerdo a los exiguos datos aportados en el escrito de presentación, en razón de estimarse que se trata, fundamentalmente, de cuestiones de derecho".

44 Esta norma establece que "Toda vez que para un determinado trámite no exista un plazo expresamente establecido por leyes especiales o por ésta y sus disposiciones complementarias, deberá ser producido dentro del plazo máximo que a continuación se determina: a) Registro de Resoluciones, de expedientes y sus pases a oficinas que proveen el trámite: dos días; b) Providencias de mero trámite administrativo: tres días; c) Notificaciones: tres días contados a partir de la recepción de las actuaciones por la oficina notificadora; d) Informes Administrativos no técnicos: cinco días; e)

78 [45] en particular.

En caso de que los organismos consultados no se expidan y se venza el plazo para que lo hagan, el término para contestar la consulta se reanuda automáticamente ya que el Código Fiscal no regula nada al respecto, y ello resulta ser lo más ajustado al derecho del consultante.

Es necesario aquí, por su parte, efectuar una precisión. Exigir al sujeto legitimado para contestar que solicite al organismo externo el pronto despacho de las actuaciones sería un exceso por parte de la ARBA y tornaría en inútil el procedimiento de la consulta, por lo que, como se sostuvo, en caso de que el órgano externo no conteste y venzan los plazos para hacerlo, la Agencia de Recaudación debe considerar como que el término de 60 días para contestar la consulta se reanuda sin más. Ello tampoco puede perder de vista el hecho de que es la propia Agencia de Recaudación quien solicita opinión externa, cuestión que no puede perjudicar los derechos de los sujetos legitimados consultantes. Por lo expuesto, el sujeto que efectúa la consulta debe tener el conocimiento, a los efectos de llevar un control de la Administración, de los plazos con los que cuenta el órgano consultado para contestar las solicitudes efectuadas por la ARBA a los efectos de contabilizar de manera correcta los 60 días hábiles administrativos con los que

Dictámenes pericias o informes técnicos: diez días. Este plazo se ampliará hasta un máximo de treinta días si la diligencia requiere el traslado del agente fuera del lugar de sus funciones; f) Decisiones relativas a peticiones del interesado referidas al trámite del expediente y sobre recursos de revocatoria: cinco días; g) Decisiones definitivas sobre la petición o reclamación del interesado: diez días para resolver recursos jerárquicos y en los demás casos treinta días contados a partir desde la fecha, en que las actuaciones se reciban con los dictámenes legales finales".

45 Esta norma establece que "Estos plazos se cuentan a partir del día siguiente al de la recepción del expediente por el órgano respectivo. En caso de que éste, para poder producir el dictamen, pericia o informe de que se trate, o para decidir la cuestión, deba requerir nuevos informes o dictámenes de otros órganos, quedarán suspendidos hasta tanto los mismos sean contestados o venzan los plazos para hacerlo".

cuenta tal Agencia para dar respuesta a la consulta, los cuales vencidos generan las consecuencias que más abajo se verán.

b) Implicancias de una eventual fiscalización. La normativa prevé dos situaciones bien diferenciadas con diversas consecuencias. Por un lado el caso de la consulta ya ingresa a la ARBA y el inicio de una fiscalización posterior a ello, y por el otro, el supuesto de una fiscalización ya iniciada cuando aún nada se ha consultado.

En el primer supuesto, es decir, si luego de presentada la consulta se inicia una fiscalización al consultante, éste deberá informar (dentro de los 5 días hábiles administrativos contados desde su inicio) dicha situación al órgano encargado de brindar respuesta, atento a las implicancias que tal procedimiento puede tener en la elaboración de la respuesta. Esta fiscalización no permite a la Administración archivar las actuaciones generadas, ya que ello no surge de la normativa.

Por su parte, en cuanto al segundo de los supuestos, la Disposición Normativa Serie B 01/2004 (en su artículo 14) expresa que en caso de que exista una fiscalización ya iniciada, los sujetos sometidos a ella no podrán realizar consultas "...y quedarán supeditados al resultado del procedimiento de determinación de la obligación fiscal" [46]. De lo expuesto surgen dos cuestiones con claridad: 1) será el procedimiento de fiscalización ya iniciado el que forme el criterio de la ARBA sobre la situación del contribuyente, sobre la que no podrá éste consultar al fisco; y 2) la imposibilidad de que el contribuyente sujeto a fiscalización efectúe una consulta sólo debe limitarse a aquello objeto de dicho procedimiento, ya que de lo contrario

46 Debemos destacar que en caso de que la consulta fuese efectuada y receptada por ARBA, como se dijo y conforme surge de lo dispuesto por el artículo 11 de la Disposición Normativa Serie B 1/2004 "La presentación de la consulta no suspende el curso de los plazos legales, ni excusa del cumplimiento de las obligaciones a cargo de los consultantes, quienes permanecen sujetos a las acciones de determinación y cobro de la deuda, así como a los intereses y sanciones que les pudieren corresponder". En el mismo sentido lo establece el decreto N° 326/97.

estaríamos ante una limitación ilógica que vulneraría derechos constitucionales.

c) Elaboración del Informe Técnico. La Disposición Normativa Serie B 01/2004, en su artículo 17, establece que una vez cumplidos los requisitos exigidos para la presentación de la consulta y reunidos todos los elementos necesarios para la formación del juicio de la Administración, se procederá a contestar la misma mediante la emisión de un Informe Técnico [47] que deberá responder a la siguiente estructura: 1) Sumario; 2) Descripción de la situación planteada; 3) Tratamiento fiscal; y 4) Conclusión.

d) Incumplimiento del plazo legal y sus posibles consecuencias. Ahora bien, debemos preguntarnos qué sucede cuando la ARBA no evacua y firma la respuesta a la consulta dentro del plazo de los 60 días hábiles administrativos contados desde la recepción de las actuaciones por el organismo encargado de responderla.

No puede pasarse por alto que la importante herramienta de la consulta tributaria puesta al alcance de los responsables tributarios pierde valor en los casos en que la misma no es considerada de manera razonable por parte del Estado. Nos referimos en particular a los demorados tiempos con los que suele resolver el Fisco, incompatibles con aquellos que apremian la situación de los contribuyentes, quienes deben contar con una pronta respuesta, por exigencia constitucional, a los efectos de encasillar de manera correcta su actividad. Esta exigencia de resolución y evacuación de la consulta efectuada por el sujeto legitimado dentro de los tiempos legalmente establecidos encuentra su fundamento, principalmente, en la actitud transparente asumida por aquél al presentar su consulta

47 La Resolución Normativa 1/08 define a este Informe como el "acto de índole técnico-profesional que ofrece datos y opiniones fundadas, destinado a responder las consultas referidas a la aplicación del Derecho, presentadas por los contribuyentes, responsables, administrados, otras dependencias u Organismos, sobre cuestiones de índole tributaria o catastral".

tributaria. En este orden de ideas, Alberto GOROSITO [48] afirma que "Esa actitud debe ser respondida por el Estado de idéntica forma, cumpliendo adecuadamente las obligaciones legales que la ciudadanía le impuso, haciendo realidad el principio de ejemplaridad que debe presidir toda actuación estatal".

Sobre el incumplimiento de brindar respuesta por parte de la Administración, Ramón VALDÉS COSTA [49] expone que el pronunciamiento administrativo constituye una obligación estatal propia de todo Estado de Derecho, con el cual resulta incompatible el silencio administrativo [50] frente a una petición concreta, ya que esto último equivale a una violación de la norma y en consecuencia debe ser objeto de sanción. Expresa el maestro uruguayo, de manera contundente, que "El silencio aparece así como un acto ilegítimo" [51]. Sobre el silencio administrativo volveremos más adelante.

48 Alberto GOROSITO, "La consulta vinculante, inseguridad jurídica y falta de respeto al contribuyente", publicado en Práctica Profesional, La Ley, 2006-26, p. 2.

49 Ramón VALDÉS COSTA, ob. cit. p. 35.

50 El silencio administrativo es definido por Carlos María FOLCO ("El silencio de la administración tributaria y la tutela jurisdiccional efectiva", publicado en Revista de Derecho Público, Rubinzal-Culzoni, Vol. 2008-2, p. 129) como "...la pasividad de la Administración ante una petición o recurso a la que la ley da un significado estimatorio o desestimatorio".

Al respecto, interesante resulta la postura de VALDÉS COSTA (en la obra citada) sobre el silencio administrativo aplicado específicamente a la consulta tributaria. El tributarista pone de manifiesto, en el marco de lo contemplado en el Modelo de Código Tributario para América Latina de 1967 -cuyos mentores en la materia fueron el mismo VALDÉS COSTA, GIULIANI FONROUGE y GOMES DE SOUSA-, que no se justifica -en caso que la Administración no responda la consulta- el establecimiento de un silencio negativo, más bien debe contemplarse un silencio positivo, ya que nada ha impedido al fisco expedirse dentro del plazo que contempla la legislación. Sin embargo, el tributarista considera oportuno que en materia de recursos administrativos el silencio de la Administración sea considerado de manera negativa, ya que hay importantes diferencias con el régimen de la consulta que así lo aconsejan.

51 Ramón VALDÉS COSTA, op. cit. p. 44.

El citado autor pone de manifiesto que el contribuyente tiene derecho, por un lado, a conocer cuál es la interpretación que sustenta la Administración, con anterioridad a que se verifique el hecho cuya gravabilidad está en duda, y la Administración, por el otro lado -como contrapartida- debe dar oportuna respuesta a la consulta realizada, la que, además de contemplar ese interés particular, cumple la función de satisfacer el interés general de una correcta y oportuna aplicación del derecho [52].

Existe al respecto una disposición particular sobre el tema en el Código Fiscal. Es así que el artículo 31 establece que "La omisión de los funcionarios de evacuar las consultas dentro de los términos establecidos constituirá un caso de violación grave de los deberes del cargo". Esta previsión fue incorporada por la ley N° 13.405, ya que con anterioridad el Código Fiscal disponía que la omisión de responder la consulta era considerada como una violación de los deberes del cargo que impulsaba la sanción del artículo 80 del decreto-ley N° 7647/70 [53]. La citada ley N° 13.405 eliminó del texto del Código la remisión al decreto-ley N° 7647/70 e hizo mención expresa a que el incumplimiento analizado constituirá un supuesto de "violación grave" de los deberes del cargo del agente incumplidor.

Consideramos que la norma modificada carece de mayores precisiones en cuanto a las consecuencias que acarrea el incumplimiento que se analiza aquí, pero ello no quita que el

52 Ramón VALDÉS COSTA, op. cit. p.43. El tributarista uruguayo pone de manifiesto que "Es de interés para ambas partes de la relación jurídico-tributaria la existencia de un sistema de información que obligue a la Administración a pronunciarse sobre las cuestiones que le planteen quienes tengan un interés legítimo".

53 El citado artículo reza: "El incumplimiento injustificado de los términos o plazos previstos para el despacho de los asuntos administrativos, genera responsabilidad, imputable a los agentes directamente a cargo del trámite o diligencia y a los superiores jerárquicos obligados a su dirección y fiscalización. Según el caso, la gravedad o reiteración de la anomalía, serán aplicables las sanciones previstas en los respectivos estatutos del personal de la Administración Pública".

funcionario renuente sea pasible del poder disciplinario propio de la Administración, el cual se desenvolverá en el marco de un sumario administrativo y podrá concluir con la imposición de algunas de las sanciones que al respecto establezca la normativa aplicable. Asimismo, creemos que puede resultar de aplicación lo normado en el artículo 249 del Código Penal, el cual sanciona con multa de pesos setecientos cincuenta a pesos doce mil quinientos e inhabilitación especial de un mes a un año, al funcionario público que ilegalmente omitiere, rehusare hacer o retardare algún acto de su oficio.

Dicho lo que precede, resta considerar qué vías de acción tiene el contribuyente en sus manos para generar la respuesta a su consulta fiscal (además de solicitar la instrucción del sumario administrativo, pedir al funcionario jerárquico que efectúe la denuncia penal o que la canalice por sus propios medios), frente al incumplimiento del plazo que al respecto prevé el Código Fiscal.

e) *Vías procesales para hacer efectivo el derecho de consulta tributaria frente al silencio de la Autoridad de Aplicación.* En primer lugar debe destacarse que la Administración tiene el deber de resolver en forma expresa los asuntos que le son sometidos -artículo 3° del decreto-ley N° 7647/70-. Es por ello que la ley N° 12.008 [54] -Código Contencioso Administrativo de la Provincia, CCA en adelante- regula dos vías que al respecto pueden tornar en efectivo el derecho a la respuesta una vez vencidos los plazos legales para efectuarla: el silencio administrativo -artículo 16- y el amparo por mora [55] -artículo 12 inciso 6° y 76 inciso 3-.

54 ARBA se encuentra alcanzada por esta norma en el marco de lo dispuesto por su artículo 1°, en virtud del cual "Corresponde a los tribunales contencioso administrativos el conocimiento y decisión de las pretensiones que se deduzcan en los casos originados por la actuación u omisión, en el ejercicio de funciones administrativas, de los órganos de la Provincia, los Municipios, los entes descentralizados y otras personas...".

55 Debe destacarse, conforme lo pone de manifiesto Miguel H. E. OROZ ("La sentencia en el amparo por mora y su inapelabilidad", publicado

Respecto a la pasividad administrativa en rasgos generales, la Suprema Corte de Justicia ha dicho que tal "comportamiento omisivo, en cuanto supone el quebrantamiento del deber de decidir que fluye de la garantía del debido proceso en sede administrativa -art. 15, Const. pcial.- tiñe de invalidez la conducta de la entidad demandada" [56]. Ello obedece a que, como lo sostiene Pablo PERRINO [57], "...el silencio administrativo no es un medio al cual la Administración pueda acudir para resolver una petición administrativa, ya que se trata de un artificio establecido por el legislador para proteger a los administrados ante su inactividad formal", es decir, el silencio administrativo constituye una garantía para el particular [58].

El artículo 16 inciso 1° del CCA establece que "Cuando hubiere vencido el plazo que alguno de los entes mencionados en el artículo 1° del presente Código, tuviese para resolver un recurso, reclamo o petición planteados en sede administrativa, el interesado podrá solicitar pronto despacho. Esta solicitud deberá presentarse, a opción de aquél, ante la dependencia donde se hallaren radicadas las actuaciones, ante el órgano responsable del procedimiento o bien ante la autoridad jerárquica superior con competencia resolutoria final. Transcurridos treinta (30) días hábiles administrativos desde la presentación del pronto despacho, sin que se dictare el acto correspondiente, se presumirá la existencia de una resolución denegatoria o adversa para el interesado y quedará expedita la instancia judicial".

Como puede observarse, esta vía permite que el Juez resuelva la cuestión de fondo omitida por la Administración, en este caso la consulta planteada. Sin embargo, más allá de que la consulta no esté expresamente excluida de su ámbito de aplicación, entendemos que esta vía no resulta ser la más adecuada para dar cobertura al sujeto legitimado que la ha efectuado. Ello obedece a que dicho sujeto espera una respuesta de un organismo recaudador especializado en la materia, que al respecto arroje seguridad sobre su tributación, por un lado, y a que ante el silencio de la Administración frente a una consulta tributaria no pueda hablarse técnicamente de "resolución denegatoria o adversa", por el otro. Sin embargo, la cuestión podría tener alguna variante interesante cuando quien consulta expone fundadamente su posición fiscal. Sobre esto volveremos más adelante.

Por lo expuesto es que consideramos más apropiada la vía del amparo por mora que a continuación analizamos. Ello no implica descartar, como se dijo precedentemente, que la vía del silencio administrativo pueda tener algún margen de viabilidad en la materia.

En particular, el amparo por mora "...es un carril procesal típico y singular, la competencia para decidirlo corresponde a los juzgados con competencia en lo contencioso administrativo. Ello así, en tanto la ley 12.008 -texto según ley 13.101- constituye una norma específica que expresamente lo regula, incluyéndolo entre las pretensiones que pueden articularse en

en Revista Jurídica Argentina La Ley, Vol. D, 2004, p. 670-671), que la Suprema Corte de Justicia bonaerense, antes de la expresa consagración de esta acción en la ley 12.008, "...se encargó de establecer el fundamento supra legal del amparo por mora, encontrando apoyo normativo en las previsiones contenidas en el art. 20.2 de la Constitución provincial..." según surge de varios precedentes jurisprudenciales (entre muchos, el caso "Mayer", causa B 64030).

El artículo 20.2 de la Constitución provincial reza: "Se establecen las siguientes garantías de los derechos constitucionales:... 2- La garantía de Amparo podrá ser ejercida por el Estado en sentido lato o por particulares, cuando por cualquier acto, hecho, decisión u omisión proveniente de autoridad pública o de persona privada, se lesione o amenace, en forma actual o inminente con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, el ejercicio de los derechos constitucionales individuales y colectivos".

56 SCBA, "Astilleros Alfa Centauro S.A. c/Provincia de Buenos Aires s/Demanda contencioso administrativa", causa B 61015.

57 Pablo PERRINO, "El silencio administrativo en el Código contencioso administrativo de la Provincia de Buenos Aires", publicado en El Derecho Administrativo, Universidad Católica Argentina, Vol. 2005 (2006), Buenos Aires, p. 387.

58 Juan Carlos CASSAGNE, Pablo Esteban PERRINO, *El nuevo proceso contencioso administrativo en la Provincia de Buenos Aires*, LexisNexis, Buenos Aires. 2006. p. 182.

el proceso administrativo cuya decisión confía a los magistrados especializados que integran el fuero" [59].

Debemos destacarlo, los Informes de la Administración -entre ellos los Informes Técnicos que contienen la respuesta de la ARBA ante una consulta-, conforme lo dispone importante doctrina [60], están alcanzados por el ámbito de cobertura de esta vía procesal.

En lo que respecta a la *ratio legis* de esta vía procesal, la jurisprudencia [61] ha dicho que "El amparo por mora regulado en el artículo 76 del Código Procesal Contencioso Administrativo tiene por objeto la obtención de una orden judicial de pronto despacho cuando se hubiera comprobado en la causa la morosidad administrativa; ello no importa constreñir a la Administración a pronunciarse en determinado sentido, ya sea acogiendo o denegando la solicitud del accionante constituido en carácter de parte en el procedimiento administrativo de que se trate". Agrega que "La decisión judicial recaída en un amparo por mora -art. 76, C.P.C.A.- debe apuntar a activar el procedimiento y encaminarlo hacia su resolución final, sin desentenderse del estado del trámite, por lo que el magistrado debe ponderar -de un lado- la mora que resulte imputable a la Administración y -del otro- la imposibilidad de soslayar la realización de aquellos trámites que resulten esenciales para la regularidad del procedimiento...". Asimismo, en el mismo caso se ha afirmado que "En el amparo por mora la morosidad

59 SCBA, "Trcegroup SA c/Municipalidad de Esteban Echeverría s/ amparo". causa B-70279

60 Juan Carlos CASSAGNE, Pablo Esteban PERRINO, op. cit., p. 183.

61 Cám. Cont. Adm. Mar del Plata, "Baiocchi, Roberto Ángel c/Ministerio de Economía-I.P.S. s/Amparo por mora", causa B3700157. Por su parte, Ezequiel CASSAGNE ("El amparo por mora de la Administración", publicado en revista Jurídica Argentina La Ley, Vol. E, 2010, p. 882), en cita a Marcelo PEARSON, expone que al "...derecho personal de peticionar ante la Administración corresponde la obligación personal de ésta, de resolver. Es que el hecho de la presentación del interesado planteando sus pretensiones y peticiones crea una verdadera relación jurídica entre el mismo y la Administración".

administrativa puede constatarse tanto en el trámite como en la resolución del expediente" [62].

Por su parte, la Suprema Corte ha dicho que el amparo por mora "Se trata de una técnica establecida a favor del interesado en un procedimiento administrativo para franquearle el acceso a la jurisdicción. Ella constituye, entonces, un emergente dogmático del debido proceso adjetivo en sede administrativa -art. art. 15, Const. pcial- que, entre otras manifestaciones, exige de las autoridades responsables el dictado de la resolución fundada o el impulso procedimental requerido en tiempo hábil" [63].

Desde lo estrictamente procesal, es decir, lo regulado en el CCA, el administrado puede ocurrir a la Justicia solicitando que se libre orden judicial de pronto despacho por el sólo hecho de que haya vencido el plazo de 60 días con el que cuenta la Administración para responder la consulta. Frente a la articulación de esta vía procesal, el Juez se expedirá sobre su admisibilidad teniendo en cuenta las circunstancias del caso y requerirá a la autoridad administrativa interviniente que, en el plazo que le fije -no mayor a 5 días- informe sobre la causa de la demora.

Una vez contestado el requerimiento -o vencido el plazo sin que se lo hubiera hecho- el juez resolverá lo pertinente acerca de la mora, librando la orden si correspondiere para que la autoridad administrativa responsable despache las actuaciones en el plazo prudencial que se establezca según la naturaleza y complejidad del asunto.

Sin embargo, la ARBA puede desatender la orden judicial emitida al respecto. Es importante poner de resalto que el CCA no contempla expresas sanciones, sin embargo alguna de ellas podrían ser la imposición de astreintes, una sanción

62 Esta última afirmación resulta de interés en particular cuando ARBA solicita opinión técnica, como se vio, de otros organismos y éstos demoran en expedirse.

63 SCBA, "Franco, Silvia Mabel y otros contra Municipalidad de La Plata. Demanda contencioso administrativa". causa 59732.

conminatoria sobre la persona del funcionario responsable, lo regulado por el artículo 63 del CCA -responsabilidad solidaria del ente involucrado y sus empleados o funcionarios- y hasta podría tipificarse el delito de desobediencia a una orden judicial -artículo 239 del Código Penal- [64]. Ello sin descartar los sumarios internos propios de la Administración.

Debemos destacar que en la actualidad esta vía resulta ser un importante medio de protección del derecho constitucional y convencional de la consulta tributaria, más aun considerando que las costas, por principio general, estarán a cargo de la parte vencida en el proceso [65].

Consideramos que si la consulta fue ingresada con la suficiente antelación al nacimiento de la obligación fiscal, en la que el sujeto consultante ha fundado su postura, si el organismo no responde en el plazo que al respecto establezca la normativa, no le serán de aplicación a aquél sanciones, siendo de aplicación sólo los intereses que al respecto pudieran surgir por una eventual diferencia de encuadre. Por su parte, Viviana DI PIETROMICA [66] coincide con la no aplicación de la sanción al sujeto legitimado que no ha obtenido respuesta, extendiendo dicha eximición a los intereses que pudieran surgir, cuestión a la que ya hemos referido.

Por último, debemos destacar que resulta ser una interesante disposición la contenida por el Modelo de Código Tributario para América Latina de 1967, la cual establece que "Si con posterioridad al vencimiento de los plazos previstos.... la consulta fuera reiterada y la Administración no dicta resolución dentro de los...días de la reiteración, se entenderá aprobada la interpretación del consultante, si éste la hubiere expuesto". De esta manera y con tan interesante norma (no presente en la legislación bonaerense), los sujetos legitimados que hayan efectuado su consulta encontrarían cobertura normativa ante el reprochable silencio de la Administración.

64 Juan Carlos CASSAGNE, Pablo Esteban PERRINO, op. cit., pp. 185-186.

65 Conforme la modificación de la ley N° 14.437 al artículo 51 de la ley N° 12.008. La ley N° 13.101 introdujo numerosas modificaciones a la citada ley N° 12.008, estableciendo, entre otras cuestiones, que las costas del proceso contencioso administrativo sería soportadas en el orden causado. Los fundamentos de la ley N° 14.437, con acierto, establecen que tal previsión era manifiestamente inconstitucional y exponía a la Provincia a incurrir en responsabilidad internacional en virtud del control de convencionalidad al que ya se ha hecho expresa mención.

66 Viviana DI PIETROMICA, "El ejercicio del derecho de defensa en la consulta tributaria", publicado en *Derecho Procesal Administrativo*, coordinado por Juan Carlos CASSAGNE, Hammurabi, Buenos Aires, 2004, p. 87.

VI. La respuesta

1. *Efectos*

a) Naturaleza y efectos: sin dudas, una de las cuestiones que mayor trascendencia reviste a la hora de regular el instituto bajo estudio es la naturaleza, los efectos y el alcance de las respuestas brindadas por la Autoridad de Aplicación ante la puesta en marcha del procedimiento de la consulta tributaria.

Ello así, por cuanto el grado de eficacia y vinculación de la misma tiene relación directa con el cumplimiento efectivo del principio de seguridad jurídica al que ya hemos referido y con el que se pretende amparar al responsable tributario, a través de la implementación de la consulta tributaria bajo estudio, atento a la descripta complejidad y sobreabundancia legislativa que caracteriza al Derecho Tributario en general.

Así, puede señalarse que en la evolución general del instituto [67], una vez ampliado su ámbito de aplicación -abandonando definitivamente los tributos en particular y extendiéndose a la normativa tributaria en general-, pueden vislumbrarse

67 Un análisis completo de la evolución del instituto en el orden nacional es el expuesto por Adolfo ATCHABAHIAN en "La consulta vinculante ante la administración tributaria: su consagración por ley 26.044", La Ley, 2005, julio, Suplemento Especial, pp. 24 y ss.

diversos alcances y efectos vinculados a la naturaleza con que fue reglamentada la respuesta, todo lo cual depende de una decisión de política tributaria, que puede variar en cada jurisdicción y momento histórico.

La forma básica y primigenia de regulación de la respuesta a la consulta incoada por el administrado excluye expresamente la naturaleza de acto administrativo de la misma y de todo efecto vinculante frente al caso concreto y con relación a la Administración. Este tipo de regulación ha sido sumamente criticado, en tanto desvirtúa claramente la finalidad del instituto hasta el punto de volverlo inocuo para la obtención de la finalidad perseguida. En este sentido se ha sostenido que "... debe tenerse bien presente que los efectos no vinculantes de la respuesta administrativa han sido muy criticados doctrinalmente por el grado adicional de incertidumbre que comportan y porque si nos encontramos frente a una manifestación concreta del poder de interpretación, sus efectos tendrían que ser siempre plenos para no restar dignidad a esta figura" [68].

En definitiva, en estos casos la declaración o respuesta que emana del ámbito de la Administración constituye un mero pronunciamiento, el cual expresa -únicamente y en rigor- una opinión de la Autoridad de Aplicación en relación con el encuadre tributario correspondiente a la situación de hecho presentada por el administrado.

Otra forma de regular los efectos de la respuesta a la consulta es mediante un sistema intermedio que, si bien niega los efectos vinculantes de aquélla, prevé una atenuación en los efectos de la tributación que no se ajusta a los criterios expresados por la Autoridad de Aplicación.

Esto último puede lograrse a partir de la eximición de las sanciones y -en algunos casos- de los intereses originados en

68 Amparo GRAU RUIZ, "El nuevo régimen Jurídico de las consultas tributarias", trabajo presentado en el marco de las Jornadas de Estudio sobre la nueva Ley General Tributaria, 22 a 25 noviembre de 2004, Madrid, España (no publicado).

virtud del erróneo encuadramiento del contribuyente siempre que, con anterioridad a la declaración y pago correspondiente, hubiere formulado la consulta en cuestión y se actúe conforme la respuesta, adaptando la tributación pasada y vencida (aunque no prescripta) y futura.

Finalmente, una tercera forma de regulación es la que otorga a la respuesta plenos efectos vinculantes para la Autoridad de Aplicación y para el consultante.

En este sentido, debe señalarse que la legislación que instrumenta este tipo de respuestas puede prever no sólo los plenos efectos vinculantes señalados, sino que los mismos sean generales (es decir, extensibles a otros contribuyentes y responsables que se encuentren en situaciones análogas) o particulares (únicamente válidos para el caso concreto y en relación con el consultante). Sin dudas, el alcance general brindado a las respuestas de los organismos tributarios -sumado a los efectos vinculantes plenos de las mismas- es el que mejor resguarda la unicidad de criterios de la Autoridad de Aplicación [69].

En el orden nacional, la consulta incorporada -mediante la ley N° 26.044- a la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683, en el artículo sin número a continuación del artículo 4, prevé la emisión de una respuesta de alcance particular que vincula sólo a la AFIP y a los consultantes en tanto no se hubieren alterado las circunstancias antecedentes y los datos suministrados en oportunidad de evacuarse la misma [70]; tiene carácter

69 En este sentido, María VÁZQUEZ, Jorge E. PICO ("Comentarios a la reglamentación del "régimen de consulta vinculante", Derecho del Trabajo, La Ley, Vol. A 2006, p. 151) expresan que "...se perfila con mayor grado de sustento la tesis que sostiene que terceros ajenos a la consulta podrían invocar los criterios de interpretación emanados del organismo recaudador a favor de sus derechos".

70 Se ha resaltado que pese a que la norma legal define que tal efecto es vinculante en tanto no se hubieren alterado las circunstancias antecedentes y los datos suministrados en oportunidad de evacuarse la consulta, la reglamentación lo extiende hasta el momento del dictado del acto mediante el cual se responda a la misma.

público, y se publica con supresión de los datos del consultante por los medios que determine el organismo de aplicación.

Consecuentemente, en estos casos, la respuesta es un acto administrativo que como pronunciamiento, no sólo expresará la pretensión estatal respecto del crédito fiscal creado por el legislador, sino que compondrá la cuestión ventilada por iniciativa del contribuyente, con presunción de legitimidad y fuerza ejecutoria [71].

Entrando a analizar el sistema provincial, debe resaltarse que nuestro régimen local ha adoptado un sistema intermedio [72], por el cual se prevé expresamente la ausencia de efectos vinculantes para la Administración, aunque a la par se establece una limitación de los efectos negativos derivados de la tributación errónea para los casos en que se haya efectuado una consulta a la Administración.

En este sentido, de conformidad con lo dispuesto por el Código Fiscal, la contestación tendrá carácter de mera información y no de acto administrativo, no vinculando a la Administración (artículo 26); no obstante ello, el sujeto pasivo que tras haber formulado su consulta hubiera cumplido las obligaciones tributarias de acuerdo con la contestación del órgano competente no incurrirá en responsabilidad [73] ni le serán aplicables los intereses previstos en el Código, siempre que reúna diversos requisitos -que comprenda todos los antecedentes y circunstancias necesarias para la formación del juicio de la Administración; que aquéllos no se hubieran alterado posteriormente; que se hubiera formulado la consulta antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo para su declaración- (artículo 27) [74].

Es decir que el contribuyente o responsable deberá adecuar -si pretende lograr la atenuación de los efectos no vinculantes- la determinación de su tributo a los términos de la respuesta producida. En este sentido, el artículo 13 de la Disposición Normativa Serie B N° 01/2004 establece que los sujetos que hubieren formulado la consulta deberán adecuar la liquidación de los tributos vencidos no prescriptos y de los que venzan en el futuro, a la respuesta dada por la Autoridad de Aplicación. Para ello, el contribuyente o responsable -en caso de corresponder- deberá presentar las correspondientes declaraciones juradas rectificativas.

Como puede observarse, la respuesta brindada por la Administración carece de efectos vinculantes para ésta y es definida por la legislación como *"mera información"*, con la salvedad del supuesto en que la reglamentación -originada en la misma Administración- instituya un régimen de consulta vinculante para el propio organismo de recaudación, cuestión que en la actualidad aún no ha sucedido. Sin embargo, la normativa atribuye efectos vinculantes a la respuesta de la Administración sólo para el consultante, quien -como se sostuvo- deberá adecuar la liquidación de los tributos vencidos no prescriptos y de los que venzan en el futuro, a la respuesta dada por la Autoridad de Aplicación (conforme el artículo 13 de la Disposición Normativa Serie B 1/2004).

Entendemos que esta regulación es del todo desproporcionada y atenta sin más contra la seguridad jurídica de los ad-

71 Miguel NATHAN LICHT, op. cit., p. 839.

72 Debe resaltarse que si bien se encuentra contemplada en nuestra legislación la posibilidad de reglamentar un sistema de consulta vinculante (véase 2do. párrafo del artículo 26 del Código Fiscal) ello no ha acontecido hasta la actualidad como ya se dijera con anterioridad en este trabajo.

73 Con respecto a la materia sancionatoria, al decir de Eugenio Simón ACOSTA ("Infracciones tributarias. Principios de la potestad sancionatoria y régimen jurídico en la reciente Ley General Tributaria española", Revista Argentina de Derecho Tributario, publicada por la Universidad Austral, Ediciones RAP, año IV.13, enero-marzo, 2005, p. 28), "Quien sigue el criterio de una consulta....reuniendo los requisitos exigidos por ley, no realiza ningún ilícito, por lo que huelga hablar de responsabilidad por infracciones".

74 De conformidad con lo dispuesto por el artículo 12 de la Disposición Normativa Serie B N° 01/2004, la limitación de responsabilidad derivada de la consulta no alcanza a la aplicación de intereses por mora o recargos pertinentes. No obstante ello, la norma reglamentaria exorbita con claridad la disposición legal *ut supra* citada.

ministrados, quienes sólo tendrán la certeza de que su conducta fiscal debe adecuarse a la respuesta brindada por la ARBA, pero no sobre la estabilidad de la misma, la cual no vincula a la Administración atento a ser una mera información brindada por ésta. Es así que la Administración podría exigir una diferencia de capital, por vía de ajuste, al sujeto que ha efectuado la consulta y ha adecuado su encuadre a la respuesta proporcionada, cuestión que a todas luces destroza la finalidad misma del instituto de la consulta tributaria cual es, como se dijera oportunamente, brindar seguridad jurídica al peticionante y certeza en su vida fiscal, por un lado, y la interdicción de la arbitrariedad de la Administración, por el otro.

Es por ello que debe apelarse al buen criterio de la ARBA, en el marco del principio de ejemplaridad que gobierna a todos los actos del Estado, considerando en particular la conducta transparente del responsable tributario que ocurre ante el organismo recaudador en consulta como un claro acto de colaboración en el marco de la obligación jurídico-tributaria.

Asimismo, no podemos dejar de mencionar en este acápite la necesidad, en torno a lo expuesto a lo largo del trabajo, de que la Agencia de Recaudación ponga en funcionamiento de una vez por todas el mecanismo de la consulta tributaria vinculante, tanto para la Administración como para el administrado, a los efectos de constituir a este instituto en una herramienta plenamente eficaz frente al correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Por último, en cuanto a los alcances de las opiniones del organismo recaudador, debemos poner de resalto que la propia Administración utiliza los criterios adoptados en anteriores Informes Técnicos, como antecedente, para fundar sus posturas en las consultas que a futuro se le presentan [75]. Asimismo,

75 A modo de ejemplo, puede citarse el Informe Técnico N° 35/11, en virtud del cual la ARBA expone que "Respecto a la transmisión en fiducia que el fiduciante efectúa al fiduciario, cabe remitir a los antecedentes referidos. En los mismos, esta Autoridad de Aplicación se ha pronunciado en el sentido de que dicha transmisión opera a título de confianza no pudiendo, por lo tanto, calificarse ni de onerosa ni de gratuita. Así, en el Informe N° 108/07 se dijo: 'Ello así, de conformidad al criterio sostenido en los Informes N° 98/96, 58/97, 224/00, entre otros, se considera que dicha cesión 'constituye un acto a título de confianza, lo que significa que no puede calificársela en rigor de verdad, de onerosa o gratuita'. Por lo tanto, al no revestir dicho acto el carácter de oneroso, no se encuentra alcanzado por el Impuesto de Sellos'. Ello, sin perjuicio de que el convenio de fideicomiso resulte oneroso en razón de haberse pactado una retribución para el fiduciario por su actividad de administración (cf. Informes N° 58/97, 72/95, 103/96, 224/00, y consulta 112/04, entre otros...)".

en caso de cambiar de criterio, ello es puesto de manifiesto expresamente por la ARBA [76]. Estas aclaraciones resultan de interés práctico para quien tenga la pretensión de articular una consulta por ante el organismo, aunque debemos exponer que tal modo de actuación de la Administración no se encuentra regulado en normativa alguna.

b) Diferentes hipótesis que se plantean ante la respuesta: resulta claro que, una vez emitida la respuesta, existen diversas circunstancias que, al presentarse, plantean interrogantes en cuanto a su eficacia y validez frente a la nueva realidad.

En primer lugar, corresponde interrogarse qué sucede cuando la respuesta de la Administración se fundamente en antecedentes y circunstancias falsos brindados por el contribuyente.

En estos casos -y mas allá de recordar la norma legal que expresamente priva de efectos morigeradores a la situación descripta- corresponde señalar que resulta claro que la Administración se encuentra eximida de otorgar los beneficios acordados por la ley, *máxime* si se tiene en cuenta que, en definitiva, toda declaración jurada se encuentra sometida a verificación, y toda situación denunciada, a fiscalización por

76 A modo de ejemplo puede citarse el Informe Técnico N° 3/05, en el cual se manifestó que "Cabe dar cuenta de que el criterio expuesto implica una modificación del sustentado en el Informe 32/92, donde se estableció que el gravamen correspondiente a la operación de permuta debía ser abonado, por mitades, en ocasión del otorgamiento de los dos actos".

parte del organismo fiscal (artículo 43 del Código Fiscal). Consecuentemente, frente a un eventual ajuste por parte del Fisco no caben dudas acerca de la no subsistencia de los beneficios acordados por el sistema para los contribuyentes y responsables que actúan de conformidad con lo dispuesto en el artículo 27 del citado cuerpo normativo.

Un caso interesante para analizar es aquel en que la Autoridad de Aplicación modifica su propio criterio de encuadramiento tributario acerca de una situación general. Surge así el interrogante acerca de cuáles son las consecuencias, y desde qué momento, sobre los casos consultados y respondidos con anterioridad y basados en una postura entonces obsoleta.

En este sentido, creemos que la atenuación de efectos disvaliosos subsiste a favor del administrado contribuyente en tanto su actuar no pueda ser catalogado de culpable o negligente para con la existencia de esta nueva coyuntura.

No caben dudas acerca de lo dificultoso que puede llegar a resultar establecer con certeza el momento en que el contribuyente o responsable debe readecuar el criterio de encuadramiento a partir de la toma de conocimiento de la nueva postura fiscal; no obstante ello, la solución se presenta más acorde con los lineamentos básicos del principio de confianza legítima en la Administración y, obviamente, con la necesidad de la concurrencia del elemento subjetivo de la mora y la infracción imputables al obligado.

De hecho, debe señalarse que la interpretación sostenida puede encontrar su paralelismo en el artículo 27 *in fine* del Código Fiscal.

Mediante el citado artículo, al cual ya hemos referido, se ha establecido que la exención de responsabilidad que regula cesará cuando se modifique la legislación aplicable. Ello por cuanto, como sabemos -y a diferencia de lo que acontece con los simples cambios de criterio interpretativos de la Autoridad de Aplicación- a partir de su publicación las leyes son obligatorias y se presumen conocidas por todos; de allí que ni el contribuyente ni el responsable podrían ampararse en el desconocimiento de la nueva normativa en un intento por mantener la

limitación de efectos desfavorables consagrada en el artículo 27 del Código Fiscal.

Esta norma consagra -en definitiva- el criterio básico con arreglo al cual la respuesta a la consulta se encuentra sometida en su vigencia a la validez que le otorga la subsistencia del marco jurídico en el cual fue emitida.

2. *Recursos*

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 28 del Código Fiscal [77], los interesados no podrán entablar recurso alguno contra la contestación aun cuando puedan hacerlo posteriormente contra el acto administrativo basado en ella.

Mediante la citada manda se establece, en consecuencia, la irrecurribilidad directa de la respuesta a la consulta. Es decir que, a diferencia de lo que sucede en otros regímenes, la respuesta brindada por la Autoridad de Aplicación no es -en principio- susceptible de ser recurrida por ningún medio, salvo que se lo haga en forma indirecta, a partir del recurso interpuesto contra el acto administrativo de determinación de oficio (y sancionatorio, en su caso) dictado luego de los pertinentes procedimientos de verificación o fiscalización y determinación.

Resulta claro que, para que esto último suceda, es necesario que el contribuyente o responsable no dé cumplimiento a las pautas de encuadramiento derivadas del criterio expuesto por el organismo recaudador en la respuesta, con todas las consecuencias que ello conlleva.

De esta manera, el establecimiento de la referida irrecurribilidad deviene en un sistema extorsivo que pone al obligado, frente a la respuesta de la Administración, en la necesidad de elegir sin la libertad necesaria entre acatarla (en virtud del

77 Texto que es reproducido por el artículo 19 de la Disposición Normativa Serie B 01/2004.

artículo 13 de la Disposición Normativa Serie B 01/2004) o sufrir las consecuencias de no hacerlo.

Es por ello que -entendemos- la legislación, sin necesidad de reconocer en la respuesta la naturaleza de acto administrativo, debió prever un recurso similar al residual contemplado en el artículo 142 del Código Fiscal [78] ante el Director Ejecutivo de la ARBA.

Frente a esta disposición, una interesante postura [79] sostiene que a pesar de lo dispuesto por la ley, la respuesta de la Autoridad de Aplicación tiene naturaleza de acto administrativo y, en este sentido, la irrecurribilidad regulada desconoce el derecho otorgado mediante el artículo 86 del dto. ley N° 7647 [80] a los administrados obligados. Así concluye que el

78 Esta norma establece: "Cuando en el presente Código no se encuentre previsto un procedimiento recursivo especial, los contribuyentes o responsables podrán interponer contra el acto administrativo de alcance individual o general respectivo, dentro de los quince (15) días de notificado el mismo o de su publicación en el Boletín Oficial, recurso de apelación fundado para ante el Director Ejecutivo, debiendo ser presentado ante el funcionario que dictó el acto recurrido. Los actos administrativos de alcance individual y general emanados del Director Ejecutivo podrán ser recurridos ante el mismo, en la forma y plazo previsto en el párrafo anterior. El acto administrativo emanado del Director Ejecutivo, como consecuencia de los procedimientos previstos en los párrafos anteriores, se resolverá sin sustanciación y revestirá el carácter de definitivo pudiendo sólo impugnarse por las vías previstas en el artículo 12 de la Ley N° 12.008 y sus modificatorias. El Director Ejecutivo deberá resolver los recursos, previo informe del área con competencia técnica legal del organismo, en un plazo no mayor de noventa (90) días contados a partir de la interposición de los mismos. En todos los casos será de aplicación lo dispuesto por el artículo 110 del Decreto Ley N° 7.647/70, sin perjuicio de la facultad establecida por el artículo 98, inciso 2) del citado plexo legal. El Director Ejecutivo podrá determinar qué funcionarios y en qué medida lo sustituirán en las funciones a que se hace referencia en el párrafo tercero del presente".

79 Carlos M. GIULIANI FONROUGE, Susana Camila NAVARRINE, *Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires*, cit., Tomo I -Libro Primero, parte General-, Buenos Aires, 2001, p. 71.

80 El citado artículo dispone: "Toda decisión administrativa final, interlocutoria o de mero trámite que lesione un derecho o interés legítimo

artículo 28 del Código Fiscal, con arreglo a las disposiciones del Pacto de San José de Costa Rica, resulta -en este punto- inconstitucional citando al respecto antecedentes jurisprudenciales [81] en los cuales, frente a un caso similar, la Corte federal falló en ese sentido.

Por último, entendemos que la irrecurribilidad a la que se hace mención en el Código Fiscal y en la Disposición Normativa no debe ser entendida como la censura a la posibilidad de que el consultante, en determinados supuestos, acuda a la Justicia a los efectos de hacer valer sus derechos, ya que ello vulneraría de manera manifiesta el derecho de defensa y la tutela judicial efectiva de los administrados. Lo expuesto será analizado brevemente en el acápite que sigue, en el marco de la acción declarativa de certeza.

VII. La acción declarativa de certeza frente a las consultas tributarias

Al analizar los aspectos constitucionales involucrados en la consulta tributaria, sostuvimos que la misma constituye un mecanismo idóneo a los efectos de brindar seguridad jurídica y certeza a los responsables en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Por tal motivo analizaremos en este acápite si ello inhibe la posibilidad de que un sujeto legitimado que consulta a la ARBA, interponga por ante la Justicia una acción declarativa en el supuesto de darse sus extremos procesales.

A modo de apretada síntesis, debe sostenerse que este tipo de acción intenta hacer cesar un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidad de una relación jurídica, siempre que la misma pueda producir un perjuicio o lesión

de un administrado o importe una transgresión de normas legales o reglamentarias o adolezca de vicios que la invalidan, es impugnable mediante los recursos establecidos en este capítulo -en referencia al capítulo XIII del citado decreto-ley-".

81 CSJN, *Fallos*, 321:1043.

actual al actor y éste no dispusiere de otro medio legal para ponerle término a dicho estado. Esta vía procesal se encuentra regulada expresamente en artículo 12 inciso 4° del CCA [82] y permite obtener una "...declaración de certeza sobre una determinada relación o situación jurídica regidas por el derecho administrativo".

Al respecto, la Suprema Corte bonaerense estableció que "La pretensión de sentencia meramente declarativa de certeza no persigue propiamente la constitución de derechos o la condena del demandado, sino el esclarecimiento de una determinada situación jurídica que luce incierta" [83].

Estrictamente en lo que nos interesa, la Corte Suprema federal tuvo oportunidad de rechazar una acción declarativa de certeza bajo el argumento de que el contribuyente podía hacer cesar su estado de incertidumbre por vía de la consulta tributaria regulada en el orden federal [84]. Ello surge de los autos "Equipos Hidráulicos" [85], de 1986, en donde se sostuvo que "... el actor tuvo a su alcance otros medios legales idóneos para aventar la falta de certidumbre que le asistía acerca de la procedencia del gravamen", entre ellas, la consulta tributaria. Ello respondía al carácter subsidiario de la mentada acción

82 Conforme esta norma, la acción declarativa de certeza tramita de acuerdo a las normas del artículo 322 del CPCC, el que establece que "Podrá deducirse la acción que tienda a obtener una sentencia meramente declarativa, para hacer cesar un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidades de una relación jurídica, siempre que esa falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al actor, y éste no dispusiere de otro medio legal para ponerle término inmediatamente. Si el actor pretendiera que la cuestión tramite por las reglas establecidas para el juicio sumario o sumarísimo, la demandada deberá ajustarse a los términos del artículo 484. El juez resolverá de oficio y como primera providencia, si corresponde el trámite pretendido por el actor teniendo en cuenta la naturaleza de la cuestión y la prueba ofrecida. Esta resolución no será recurrible".

83 SCBA, "Iturrieta, Juan Bautista c/Consorcio 'Galería Brown' s/ Acción meramente declarativa", causa C 103427.

84 Ley N° 11.683.

85 CSJN, *Fallos*, 308:2147.

procesal, en virtud del cual ésta sólo puede entablarse ante la falta de otras vías procesales idóneas para hacer cesar el estado de incertidumbre.

Sin embargo, la propia Corte Suprema nacional admitió luego, en 1987 [86], este tipo de acciones en materia tributaria ya que "...la declaración de certeza, en tanto no tenga carácter simplemente consultivo, no importe una indagación meramente especulativa y responda a un 'caso' que busque precaver los efectos de un acto en ciernes al que se atribuye ilegitimidad y lesión al régimen constitucional federal, constituye causa en los términos de la Ley Fundamental". Jurisprudencia posterior también ha admitido la utilización de esta vía en materia tributaria, más allá de que exista a nivel federal y provincial el mecanismo de la consulta tributaria.

Es por ello que como una primera conclusión sostenemos que la existencia en el ordenamiento provincial de la herramienta de la consulta tributaria no inhibe la posibilidad de que los sujetos legitimados a consultar, prescindan de aquélla e intenten despejar su falta de certeza a través de la acción declarativa. Sin embargo, es importante resaltar una vez más lo valioso que resulta para los responsables tributarios bonaerenses el mecanismo de la consulta fiscal -con las salvedades y críticas que a la regulación en particular se han hecho-, principalmente a la luz de sus derechos constitucionales, conforme hicimos referencia oportunamente. Pero tales sujetos encuentran en el ordenamiento jurídico provincial un abanico de posibilidades procedimentales sobre el que pueden ejercer su opción atendiendo a las particularidades y conveniencias de cada supuesto en concreto, en virtud del cual podrá ejercerse o no el derecho a la consulta tributaria en sede administrativa.

Hecha esta aclaración, a este trabajo interesa particularmente la situación de aquellos sujetos legitimados a consultar, que recurren ante la ARBA fundamentando su postura y el organismo procede a evacuar aquélla en diverso o contrario sen-

86 CSJN, *Fallos*, 310:606.

tido al expuesto por el consultante. Debemos recordar, como se sostuvo en otros acápites de este trabajo, que el artículo 13 de la Disposición Normativa Serie B 01/2004 establece que "Los sujetos que hubieren formulado la consulta deberán adecuar la liquidación de los tributos vencidos no prescriptos y de los que venzan en el futuro, a la respuesta dada por la Autoridad de Aplicación". Por ende, en caso contrario, el consultante que sustente fundadamente un criterio diverso al sostenido por la ARBA al evacuar su consulta se encontrará sometido a posibles ajustes (por los tributos vencidos) y determinaciones de oficio, sanciones e intereses (por los tributos que venzan en el futuro) producto del encuadre diverso.

En estos supuestos podría articularse una acción declarativa de certeza atento existir un acto expreso de la autoridad fiscal con inmediatas implicancias en la recaudación del gravamen de que se trate, más allá de que no exista aún un perjuicio en concreto [87]. Es decir, se configuraría un interés real y concreto susceptible de protección legal que facultaría una medida preventiva como la analizada, lo cual ha sido admitido por la Corte Suprema [88] desde hace ya varios años.

No referimos en particular a la exigencia del *"acto en ciernes"* que al respecto exige la jurisprudencia a los efectos de articular una acción declarativa de certeza, el cual quita a ésta el carácter de mera consulta y configura la existencia de un *"caso"* o *"controversia"* judicial [89]. Es decir, el acto expreso de la Administración que expone un criterio diverso al fundado por el consultante constituye un acto en ciernes que de realizarse ocasionaría un perjuicio al peticionante, cuestión que justamente intenta evitar la acción declarativa de certeza [90].

87 Para Rodolfo SPISSO (ob. cit., p. 516) la existencia de diferentes posturas entre el Fisco y el contribuyente en el marco de la relación jurídico-tributaria configura también un estado de incertidumbre respecto de la existencia, alcances o modalidades de la misma.

88 CSJN, *Fallos*, 307:1379, entre muchos.

89 Conforme a los artículos 116 y 117 de la Constitución Nacional y 2° de la ley N° 27.

Sin embargo, no existen pronunciamientos de la Justicia al respecto, sino que los mismos han caracterizado como de acto en ciernes a las determinaciones de oficio [91] (o a su resolución de inicio [92]), como asimismo a las liquidaciones de gravámenes y la posterior intimación al contribuyente [93]. Pero, como se sostuvo, consideramos que las consecuencias que se derivan de la respuesta por parte de la ARBA a la consulta tributaria, atento al carácter vinculante para el sujeto que consulta (artículo 13 de la Disposición Normativa Serie B 01/2004) y ante una diferencia de criterio entre éste y aquélla, genera un acto en ciernes que da viabilidad a la acción declarativa de certeza.

Por otra parte, y atento al carácter subsidiario de este tipo de acción, consideramos que no existe frente al criterio contrapuesto del Fisco otra vía procesal más idónea que la de la acción declarativa de certeza para despejar la incertidumbre que se le ha generado al sujeto consultante, razón por la cual, a nuestro entender, esta vía sería procedente. Lo expuesto no puede perder nunca de vista que la respuesta de la ARBA no es susceptible de recurso alguno.

De igual modo, no puede pasarse por alto que la acción declarativa de certeza no obsta la percepción del tributo en cuestión, razón por la cual quien intenta la acción debería solicitar el dictado de una medida cautelar, más allá de lo estricto que resulta su obtención en materia tributaria.

Por último, debemos destacar también que esta vía posibilita introducir cuestiones constitucionales a los efectos de hacer pleno el derecho de defensa de quien intenta la acción.

90 En idéntico sentido opina Miguel NATHAN LICHT, op. cit., p. 852.

91 CSJN, "Transportadora de Gas del Sur S.A. c. Provincia de Chubut", sentencia del 06/12/05.

92 CSJN, "El Cóndor Empresa de Transportes S.A. c. Provincia de Buenos Aires", sentencia del 03/05/07.

93 CSJN, "Pan American Energy c/Chubut", sentencia del 19/06/12.

VIII. Breves referencias a la consulta en el ámbito municipal. Especial mención al municipio de La Plata

Resulta interesante señalar que la Ordenanza N° 10.993 (Código Tributario del Municipio de La Plata) ha implementado en el Título VI de su Parte General (artículos 29 a 38), un sistema de Consultas a la Autoridad de Aplicación en el ámbito del municipio de referencia.

El instituto regulado -y el procedimiento destinado a ponerlo en práctica- posee características análogas al propio de la Provincia, en el sentido de que ha adoptado un sistema intermedio, por el cual se prevé expresamente la ausencia de efectos vinculantes para la Administración, aunque a la par se establece una limitación de los efectos negativos derivados de la tributación errónea para los casos en que se haya efectuado una consulta a la Administración.

En este sentido, merece resaltarse que se encuentran legitimados para efectuar consultas tanto los contribuyentes como los responsables de los tributos de cuya recaudación es responsable la Agencia Platense de Recaudación, debiendo aquélla versar sobre la aplicación del derecho, clasificación o calificación tributaria de una situación de hecho concreta y actual (pero no futura), con relación a la cual el consultante tenga un interés personal y directo.

Asimismo, se halla previsto que la interposición de la consulta no tiene efectos sobre los plazos legales, las obligaciones del contribuyente o responsable ni con respecto a las facultades determinativas y/o sancionatorias del Fisco municipal.

Tal como se adelantó, la respuesta tendrá carácter de mera información y no de acto administrativo, no vinculando a la Administración, aunque si el sujeto pasivo que tras haber formulado su consulta adecua su determinación a las pautas de aquélla, no será pasible de la sanción de multa por omisión, ni de la aplicación de recargos y/o intereses que pudieren corresponder [94]. Los consultantes no podrán entablar recurso directo alguno contra la contestación.

Resta señalar que, al igual que su par provincial, la regulación municipal prevé que el criterio sustentado en el informe será de aplicación hasta tanto no entren en vigencia nuevas disposiciones legales o reglamentarias que lo modifiquen; pero asimismo, se reserva expresamente la posibilidad de realizar en cualquier momento la revisión de los criterios sustentados en aquéllos.

Debemos concluir que la implementación del instituto de la consulta tributaria en los distintos niveles de gobierno (federal, provincial y municipal) constituye un dato de real importancia para los responsables tributarios de los mismos, ya que (como se sostuvo) posibilita la operatividad de derechos constitucionales, más precisamente el de peticionar a las autoridades, la seguridad jurídica, la certeza, como asimismo la interdicción de la arbitrariedad de la Administración fiscal. Bajo este panorama y frente al laberinto de la tributación que se conforma con los gravámenes de los distintos niveles de gobierno, la herramienta de la consulta tributaria se alza como un instrumento valioso de justicia fiscal.

94 Ello, siempre y cuando la consulta presentada se hubiere formulado antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo para su declaración y hubiere abarcado todos los antecedentes y circunstancias necesarias para la formación del juicio de la Administración, no habiéndose alterado posteriormente (artículo 31).

EL DOMICILIO FISCAL EN EL ÁMBITO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Juan Emilio CANDINA

SUMARIO: I. Introducción.- II. El concepto de domicilio fiscal y su vinculación con el Código Civil.- III. El domicilio fiscal en la Provincia de Buenos Aires.- IV. Distintas regulaciones del instituto en otras jurisdicciones locales.- V. El modelo de Código Tributario para América Latina.- VI. La regulación del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires. 1. Principio general. 2. Excepciones. 3. Carácter constitutivo. 4. Modo de constitución. 5. Modificación o extinción sobre bienes registrales. 6. Declaración de oficio del domicilio fiscal. 7. Determinación *ultima ratio*. 8. Cambio de domicilio fiscal. Efectos. 9. Clubes de campo. Barrios cerrados. Propiedad horizontal. 10. Carácter único del domicilio fiscal.- VII. Constitución de domicilio a los efectos procedimentales.- VIII. Sanciones.- IX. Domicilio fiscal electrónico. 1. Sujetos comprendidos. 2. Características. 3. Forma de notificación. 4. Notificación. 5. Aplicación simultánea.- X. La incidencia del fallo "Filcrosa S.A."

El presente capítulo tiene como objeto realizar un abordaje sobre el concepto y tratamiento normativo del domicilio fiscal en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires, noción que involucra una serie de precisiones en torno a su definición y distinción con la regulación originaria de domicilio del Código Civil.

La exposición ofrece un análisis que, sin desatender las cuestiones teóricas que se han ido presentando a partir de la constante autonomización del Derecho Tributario, atiende la dimensión práctica del instituto en el ejercicio profesional, a partir de la importancia que reviste el conocimiento de la normativa vigente.

En este sentido, el lector advertirá un orden en el tratamiento que, sin perjuicio de resultar intencional, no por ello importa una arbitrariedad, en la inteligencia de que procura un acercamiento teórico para luego arribar a un análisis crítico de la regulación del instituto en el ámbito provincial.

En otro orden, se exponen unas sucintas referencias a las regulaciones normativas del domicilio fiscal, tanto de ámbitos locales como de Derecho Comparado, que no tienen otra finalidad que la de enriquecer una lectura que en modo alguno se pretende definitiva, sino por el contrario, introductoria de las eventuales cuestiones y planteos que pueden surgir en el ejercicio cotidiano de la profesión de abogados y contadores.

I. Introducción

Como primera aproximación, debemos señalar que el domicilio resulta uno de los atributos de la personalidad, radicando su importancia en la impostergable necesidad de relacionar a cualquier persona, ya sea física o jurídica, "con un lugar en el cual se reputa presente para el ejercicio de sus derechos y obligaciones" [1].

En efecto, "una exigencia ineludible del buen orden social es que las personas puedan ser ubicadas en el territorio. Es necesario que exista un lugar determinado donde se les pueda exigir el cumplimiento de sus obligaciones, el pago de los impuestos, donde se los pueda notificar judicial o administrativamente; se precisa que las personas tengan un asiento jurídico, en donde puedan reclamar la protección de las leyes" [2].

El instituto del domicilio evidencia una noción jurídica a partir de la cual la ley le acuerda un asiento o sede a toda persona para la producción de determinados efectos jurídicos, cuya regulación obedece al elemental principio de seguridad jurídica que debe guardar todo ordenamiento legal.

Por otra parte, se puede apreciar que el domicilio resulta un concepto que se distingue de otras nociones relacionadas

1 LLAMBÍAS, Jorge Joaquín, *Código Civil. Anotado. Doctrina. Jurisprudencia*, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2002, Tomo I A, página 288.

2 BORDA, Guillermo, *Tratado de Derecho Civil. Parte General*, Undécima Edición, Editorial Perrot, Buenos Aires 1996, Tomo I.

a determinados hechos o sucesos de las personas físicas, tales como la *residencia* o la *habitación* [3].

En este orden de ideas, podemos señalar que el domicilio, en tanto instituto jurídico, encuentra determinadas finalidades, a saber:

a) determinar la ley aplicable en una relación jurídica;

b) fijar la competencia judicial y administrativa;

c) indicar el lugar en donde se efectuarán con validez las notificaciones;

d) establecer el lugar donde se dará cumplimiento a las obligaciones del deudor.

En el ámbito del Derecho Tributario, el concepto de domicilio encuentra fundamento, por un lado, en la necesidad de verificar y atribuir la configuración del hecho imponible, y por otro, en la posibilidad de emplazar al contribuyente a dar efectivo cumplimiento de las obligaciones inmediatas o mediatas derivadas de su perfeccionamiento [4].

3 El domicilio se erige como el lugar donde la persona reside con la intención de una permanencia duradera en el tiempo, y que constituye por cierto, el centro de sus intereses y las relaciones jurídicas. La residencia, si bien configura un lugar de permanencia del sujeto, la que a su vez mantiene cierta prolongación en el tiempo, lo es con respecto a una finalidad especial. Lo que diferencia estas nociones con el instituto del domicilio, es que éste último importa el establecimiento del sujeto en un lugar que se erige como el centro de sus intereses. La residencia involucra relaciones menos estrechas, sin perjuicio de su finalidad específica. La habitación, por el contrario, expresa una estancia accidental del sujeto, tal como se advierte en los supuestos de viajantes turísticos.

4 Algunos autores utilizan el distingo de efectos formales y efectos materiales, respecto de las implicancias que tiene el domicilio fiscal. Entre los primeros, se advierten las consecuencias vinculadas a la gestión tributaria, y en lo concerniente al ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización de la Administración, por lo que el emplazamiento adquiere importancia para la determinación del lugar de pago o la notificación de intimaciones o requerimientos. En cuanto al segundo de los aspectos, el mismo se colige al lugar de atribución del hecho imponible y de sujeción al poder tributario. Véase ALTAMIRANO, Alejandro C., en *Derecho Tributario. Teoría General*, Marcial Pons, Buenos Aires, 2012, página 401.

Respecto del primero de los supuestos, cabe decir que "el domicilio no adquiere en la Argentina importancia esencial como criterio de sujeción al poder tributario, por asignarse preponderancia a los vínculos de dependencia económica" [5], sin perjuicio de concitar interés para determinadas cuestiones vinculadas al sistema federal de gobierno, y en especial a lo concerniente a lo regulado por el Convenio Multilateral.

Si bien el Derecho Tributario no se sustrajo de la noción elaborada en el ámbito del Derecho Civil, es justo reconocer que la insuficiencia del concepto involucró necesariamente la paulatina profundización de la noción de residencia a los efectos de establecer el vínculo de perfeccionamiento de determinados hechos imponibles.

Cabe destacar que, a los efectos tributarios, el concepto de residencia deviene esencial para la atribución de la hipótesis tributaria de determinados gravámenes, tales como el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto sobre los Bienes Personales [6].

En cuanto al segundo de los aspectos, atinente a la vinculación que produce el domicilio respecto de los obligados al pago, ya sea por deuda propia o deuda ajena, cabe señalar que la progresiva autonomización del Derecho Tributario implicó un

5 GIULIANI FONROUGE, Carlos María, *Derecho Financiero*, Volumen I, Obra actualizada por Susana Camila NAVARRINE y Rubén Oscar ASOREY, octava edición, LexisNexis Depalma, Buenos Aires, 2001, página 495.

6 El concepto de residencia adquiere vital preponderancia en el Impuesto a las Ganancias, por cuanto los criterios de tributación de las personas físicas difieren en caso de tratarse de residentes o no residentes en el país. Respecto de los primeros, los sujetos se encuentran incididos en el gravamen por la totalidad de las rentas que adquieran, tanto dentro como fuera del país (criterio de renta mundial), pudiendo computar como pago a cuenta del impuesto las sumas efectivamente abonadas por gravámenes análogos, sobre sus actividades en el extranjero, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior. Para los no residentes, en cambio, se mantuvo el tradicional sistema de fuente, respecto de la tributación de las ganancias obtenidas en el país. Similar criterio adopta la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales.

apartamiento de la noción originaria del Código Civil, hasta la elaboración del concepto de domicilio fiscal.

En efecto, la regulación normativa de domicilio fiscal obedeció más bien a la necesidad práctica de captar situaciones objetivas, de fácil apreciación para las Administraciones tributarias, y que permitieran establecer un lazo más estrecho y fluido con los contribuyentes, distinto del lugar donde éstos fijasen su residencia habitual. "En verdad, aunque la legislación tributaria no pudo sustraerse totalmente a la influencia del derecho civil, advertida de la insuficiencia de la noción de domicilio, otorgó preferencia al lugar de presencia efectiva y prolongada del contribuyente, antes que el de su habitación permanente. El domicilio fiscal, se ha dicho con acierto, no se halla donde se tiene el designio de vivir y está la familia, sino allí donde la persona desarrolla su actividad, en el sitio en que trabaja" [7].

En síntesis, la legislación tributaria, tanto de orden nacional como local, ha elaborado un concepto de domicilio fiscal que progresivamente se ha ido apartando de la noción tradicional civilista, sin perjuicio de las remisiones que dichas normas realizan al Código Civil, en la inteligencia de que dicho instituto requiere adecuaciones propias a la naturaleza del vínculo de las Administraciones tributarias con los contribuyentes.

II. El concepto de domicilio fiscal y su vinculación con el Código Civil

Como se adelantara, la elaboración de un concepto como el de domicilio fiscal obedeció a cuestiones relacionadas a la Administración tributaria, no obstante partir de la noción originaria del Código Civil.

Corresponde tener presente que el deber de constituir domicilio fiscal por parte de los contribuyentes y responsables,

7 GIULIANI FONROUGE, Carlos María, *Derecho Financiero*, ob. y loc. cits.

así como el de denunciar su modificación, observando las prescripciones que surgen de las normas dictadas al efecto, adquiere relevancia en orden a las funciones de fiscalización y recaudación de las Administraciones tributarias; en efecto, en el domicilio fiscal será practicada la totalidad de las notificaciones e intimaciones, por lo que la reglamentación del instituto ha priorizado una regulación autónoma en los distintos ámbitos jurisdiccionales.

En este sentido, podemos señalar que tanto la Ley Nacional de Procedimiento Tributario [8], norma pionera en el desarrollo del instituto, como el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, cuando definen el concepto de domicilio fiscal, parten de una remisión a lo dispuesto en el Código Civil. No obstante, dicha remisión sólo tiene carácter supletorio, toda vez que en ambos casos la regulación del Código Civil debe estar sujeta a las pautas que específicamente establece la norma, así como a las que reglamentariamente dicte el organismo fiscal en la materia.

De esta manera, el artículo 32 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, en su primer párrafo establece que "se entiende por domicilio fiscal de los contribuyentes y responsables el domicilio real o el legal, legislado en el Código Civil, ajustado a lo que establece el presente artículo y a lo que determine la reglamentación (...)".

Corresponde tener presente los distingos que establece el Código Civil, para una mejor elucidación de los conceptos.

Así, el artículo 89 del Código Civil dispone que "el domicilio real de las personas, es el lugar donde tienen establecido el

8 El artículo 3 de la ley N° 11.683, t.o en 1998 y sus modificaciones, establece que "el domicilio de los responsables en el concepto de esta ley y de las leyes de tributos a cargo de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS, es el real, o en su caso, el legal de carácter general, legislado en el Código Civil, ajustado a lo que establece el presente artículo y a lo que determine la reglamentación (...)".

asiento principal de su residencia y de sus negocios (...)" agregando el artículo 93 que "en el caso de habitación alternativa en diferentes lugares, el domicilio es el lugar donde se tenga familia, o el principal asiento".

Finalmente, "si una persona tiene establecida su familia en un lugar, y sus negocios en otro, el primero es el lugar de su domicilio".

Por otra parte, dicho cuerpo normativo elabora el concepto de domicilio legal, que "es el lugar donde la ley presume, sin admitir prueba en contra, que una persona reside de una manera permanente para el ejercicio sus derechos y cumplimiento de sus obligaciones, aunque de hecho no esté allí presente (...)" [9], precisando distintos supuestos, entre los que se encuentra el del inciso 3), que dispone que "el domicilio de las corporaciones, establecimientos y asociaciones autorizadas por las leyes o por el Gobierno, es el lugar donde está situada su dirección o administración, si en sus estatutos o en la autorización que se les dio, no tuviesen un domicilio señalado".

Esta última previsión debe ser colegida con lo dispuesto en el artículo 44 del Código Civil, que prescribe que "las personas jurídicas nacionales o extranjeras tienen su domicilio en el lugar en que se hallaren, o donde funcionen sus direcciones o administraciones principales, no siendo el caso de competencia especial".

Al respecto, se ha indicado que la disposición del citado artículo 44 del Código Civil se circunscribe al domicilio de las sociedades civiles y sociedades comerciales, mientras que, con posterioridad a la reforma de la ley N° 17.711 del año 1968, lo dispuesto en el artículo 90 inciso 3 se limita a aquellas entidades de carácter privado, sin fines de lucro, a saber, asociaciones civiles y fundaciones [10].

9 Artículo 90 del Código Civil.

10 Conforme GIULIANI FONROUGE, Carlos María y NAVARRINE, Susana Camila, en *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social*, 8ª edición actualizada y ampliada. Depalma. Buenos Aires, 2001, página 94.

En caso de tratarse de empresas con más de un establecimiento, el artículo 90 inciso 4) del Código Civil establece que "(...) tienen su domicilio especial en el lugar de dichos establecimientos para sólo la ejecución de las obligaciones allí contraídas por los agentes locales de la sociedad" [11].

III. El domicilio fiscal en la Provincia de Buenos Aires

Sin perjuicio de la remisión que establece el primer párrafo del artículo 32 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, y de acuerdo a las razones esgrimidas precedentemente, corresponde señalar que la normativa vigente elabora un concepto que se aparta de las prescripciones del Código Civil, sustrayendo el instituto del domicilio fiscal de la tradicional doctrina civil.

En este sentido, el segundo párrafo del ordenamiento ritual dispone que "(...) cuando el domicilio real o el legal, según el caso, no coincida con el lugar donde esté situada la dirección, administración o explotación principal y efectiva de sus actividades dentro de la jurisdicción provincial, este último deberá ser el denunciado como domicilio fiscal (...)".

Es decir, que la norma en análisis parte del concepto de domicilio del Código Civil, para luego concluir que en aquellos supuestos en que el domicilio real de las personas físicas, o bien el domicilio legal de aquellas personas de existencia ideal de carácter privado, previstas en el artículo 33 del Código Civil [12], no coincida con el lugar donde esté situada la dirección o administración principal y efectiva, es que será considerado este último como domicilio fiscal a efectos de su constitución.

11 Otra clase de domicilio es el denominado en doctrina como domicilio especial, que es aquel que se emplaza para una determinada relación jurídica. Así, el artículo 101 del Código Civil prescribe que "las personas en sus contratos pueden elegir un domicilio especial para la ejecución de sus obligaciones". Además del domicilio contractual, un supuesto de domicilio especial es el domicilio constituido o domicilio procesal, al que se le dedicará especial tratamiento, y que obedece a la fijación de un determinado lugar dentro de la competencia territorial de una jurisdicción, a efectos de practicar en éste todas las notificaciones en el transcurso de un proceso judicial o procedimiento administrativo.

En consecuencia, y siguiendo el temperamento de la Ley de Procedimiento Tributario Nacional [13], el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires concibe el instituto del domicilio fiscal como el lugar de la dirección o administración efectiva de la persona.

En este punto existe discrepancia doctrinaria; algunos autores han considerado que "la doctrina fiscal no ha elaborado un concepto propio del domicilio, limitándose a señalar que a los efectos tributarios aquél no siempre coincide con el civil y ello porque la legislación establece ciertas normas específicas al respecto. (...) [14].

Sin embargo, en los distintos plexos normativos, incluyendo al propio Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, la noción del domicilio fiscal se vincula al lugar en el que el contribuyente tiene la dirección o administración principal y efectiva, cuando el domicilio legal o real no coincide con este último, extremo que importa apartarse de la regulación del Código Civil, para dar lugar a distintos regímenes del instituto, propiciados por los organismos fiscales.

Lo expuesto obedece a que el elemento subjetivo que caracteriza al domicilio civil importa situaciones de difícil apreciación para las Administraciones tributarias, de manera que se

12 Artículo 33 del Código Civil: "Las personas jurídicas pueden ser de carácter público o privado (...) Tienen carácter privado: 1°. Las asociaciones y las fundaciones que tengan por principal objeto el bien común, posean patrimonio propio, sean capaces por sus estatutos de adquirir bienes, no subsistan exclusivamente de asignaciones del Estado, y obtengan autorización para funcionar. 2°. Las sociedades civiles y comerciales o entidades que conforme a la ley tengan capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones, aunque no requieran autorización expresa del Estado para funcionar".

13 Ley N° 11.683, t.o en 1998 y sus modificaciones.

14 GIULIANI FONROUGE, Carlos María y NAVARRINE, Susana Camila, en *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social*, cit., página 96.

procura captar aquellas de mejor y más fácil constatación, con el objeto de facilitar el vínculo con los contribuyentes.

En suma, la dinámica de las relaciones va generando adecuaciones a la tradicional noción del Derecho Civil, propiciando un concepto autónomo de domicilio fiscal, más ajustado a las necesidades y realidades de cada uno de los fiscos.

Sin perjuicio de ello, y como se desarrollará en el punto siguiente, la autonomización del instituto no ha tenido recepción uniforme en el ámbito de los ordenamientos locales; si bien pareciera un desprendimiento de la noción tradicional del Código Civil en el ámbito nacional y el de la Provincia de Buenos Aires, otras legislaciones propician una remisión lisa y llana a éste, asimilando los conceptos, extremo que se evidencia ostensiblemente en el caso de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

En otro orden de ideas, y en cuanto al término explotación principal, cabe precisar que el mismo refiere a aquella persona que mantiene varios establecimientos productivos o industriales, fijándose el domicilio fiscal en el de mayor envergadura o preponderancia, en la inteligencia de que es en éste en definitiva donde la ley presume que se montará la administración y dirección de la unidad económica en su conjunto por parte del contribuyente.

La formula empleada en este caso por el Código Fiscal dista de lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley Nacional de Procedimiento Tributario, toda vez que esta última norma incorpora en su redacción a sujetos que no revisten la condición de personas, tales como los patrimonios destinados a un fin determinado (como puede ser el caso de fideicomisos o fondos comunes de inversión) o empresas (noción que si bien parte del Derecho Comercial, se ha extendido a otras ramas jurídicas como el Derecho Laboral y el Tributario).

No obstante, el mismo artículo 19 del Código Fiscal considera contribuyentes a "las sucesiones indivisas, las personas jurídicas, las sociedades, asociaciones y entidades, con o sin personería jurídica, los patrimonios destinados a un fin determinado, las uniones transitorias de empresas, las agrupaciones de colaboración y demás consorcios y formas asociativas aun cuando no revistan el carácter de sujetos de derecho de conformidad a la legislación de fondo, que realicen los actos u operaciones o se hallen en las situaciones que las normas fiscales consideren causales del nacimiento de la obligación tributaria".

Para estos supuestos, la reglamentación del comentado artículo 32 del Código Fiscal ha extendido el carácter de domicilio fiscal al establecido en el contrato constitutivo o, en su defecto, el del lugar de la administración principal [15], a partir del distingo formulado entre personas (físicas o jurídicas) y restantes entidades (es decir, aquellos contribuyentes y responsables que no revisten la calidad de personas de existencia ideal en los términos del artículo 33 del Código Civil).

IV. Distintas regulaciones del instituto en otras jurisdicciones locales

Si bien no existen grandes controversias en relación a la regulación del instituto del domicilio fiscal en jurisdicciones distintas a la de la Provincia de Buenos Aires, es dable considerar ciertos matices que merecen su observación.

Tal como se adelantara, la Ley Nacional de Procedimiento Tributario encuentra similar regulación del instituto, sustrayéndolo de la clásica noción del Derecho Civil. Así, el artículo 3 de la ley N° 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones, establece como domicilio de contribuyentes y responsables, el real, o en su caso, el legal de carácter general, regulado en el Código Civil, debiéndose ajustar el mismo a la reglamentación que dicte la Administración Federal de Ingresos Públicos. "Es decir, que parte del concepto civilista de domicilio, pero en el caso que el domicilio real de las personas de existencia visible, o el legal de las personas jurídicas del Código Civil, las sociedades, asociaciones y en entidades a las que el derecho privado reconoce

15 Artículo 9 inciso c) de la Disposición Normativa Serie B 1/2002.

la calidad de sujetos de derecho, los patrimonios destinados a un fin determinado y las demás sociedades, asociaciones, entidades y empresas, no coincida con el lugar donde esté situada la dirección o administración principal y efectiva, este último es considerado como domicilio fiscal. De modo que, en tal supuesto, la normativa tributaria federal se aparta del concepto civilista para dar lugar a su propio concepto de domicilio: lugar de la dirección o administración del instituto" [16].

La Resolución General (AFIP) N° 2109/2006, que reproduce similares extremos, en su artículo 3 recepta que "se entiende por dirección o administración principal y efectiva de los sujetos comprendidos en el artículo 3°, tercer párrafo, de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, el lugar donde se ejerce la administración superior, ejecutiva o gerencial".

En el ámbito de la Provincia de Córdoba, la regulación del instituto, respecto de las personas físicas, difiere de los ordenamientos citados, toda vez que, para las personas de existencia visible, el domicilio tributario es el lugar de residencia habitual, y subsidiariamente si existieren inconvenientes o dificultades para su determinación, el lugar donde ejerzan su actividad comercial, industrial, profesional o medio de vida [17].

Similar regulación se desprende del Código Tributario de la Provincia de Santa Fe (ley N° 3426), el que establece en su artículo 22 que "el domicilio fiscal de los contribuyentes y demás responsables del pago de impuestos, tasas y contribuciones, a los efectos de la aplicación de este Código y otras leyes

16 Di Pietromica, Viviana C., *Domicilio fiscal: análisis comparado entre el régimen federal, el derecho comparado y el de la Ciudad de Buenos Aires*, Publicación Consultor Tributario, ERREPAR, 2010.

17 Artículo 37 del Código Tributario de la Provincia de Córdoba (ley N° 6006): "Se considera domicilio tributario de los contribuyentes y responsables: 1) En cuanto a las personas de existencia visible: a) El lugar de su residencia habitual; b) Subsidiariamente, si existiere dificultad para su determinación, el lugar donde ejerzan su actividad comercial industrial, profesional o medio de vida (...)".

fiscales, es el lugar donde esos sujetos residan habitualmente, tratándose de personas de existencia visible, o el lugar en el cual se halle el centro principal de sus actividades, tratándose de otros sujetos (...)".

La Ciudad Autónoma de Buenos Aires parece seguir dichos lineamientos; en efecto, si bien se sirve de la definición del artículo 89 del Código Civil, el artículo 24 de su Código Fiscal (texto según decreto N° 185/2013) establece que "cuando los contribuyentes o demás responsables se domicilien fuera del ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y no tengan representantes en ella, o no pueda establecerse el de estos últimos, se considera como domicilio fiscal el del lugar en que dichos responsables tengan su principal negocio o explotación o la principal fuente de sus recursos o sus inmuebles o subsidiariamente, el lugar de su última residencia en esta Ciudad (...)".

Es decir, que estos ordenamientos han optado por soluciones diferentes, a partir de determinar que el domicilio fiscal de las personas físicas es aquel en donde éstas tengan su domicilio real, de acuerdo a las prescripciones del Código Civil, y subsidiariamente, el lugar donde se desarrolla la actividad.

A título de comentario, puede considerarse que este criterio no resulta el más apropiado en orden a la regulación del instituto; por el contrario, pareciera más atinado a los fines fiscales un ordenamiento que propicie la determinación del domicilio fiscal en el lugar donde se desarrolla la actividad económica del contribuyente, toda vez que allí se llevará adelante la administración y dirección de sus negocios.

Frente a estas diferencias, el principio de comodidad de la imposición resulta un criterio ordenador en la materia, por cuanto sugiere la regulación del instituto allí donde se desarrolla la actividad gravada [18], resultando más apto para practicar las distintas notificaciones del fisco, pues probablemente

18 Véase en Neumark, Fritz, *Principios de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

sea el lugar en el que se reciba y envíe correspondencia relacionada a las actividades comerciales y profesionales. En cambio, el domicilio real, si bien puede dotar de mayor seguridad jurídica, se trata del lugar de residencia habitual del contribuyente, dificultando la estrechez del vínculo que exigen hoy las Administraciones tributarias

En relación a las personas de existencia ideal, en el ámbito de la Provincia de Córdoba, se considera domicilio fiscal "el lugar donde se encuentre su dirección o administración" y "subsidiariamente, si hubiere dificultad para su determinación, el lugar donde desarrollen su principal actividad" (artículo 37 del Código Tributario).

Esta norma, como se aprecia, no es del todo coincidente con el temperamento del artículo 90 inciso 3 del Código Civil, el cual remite al fijado en los estatutos o autorización para el funcionamiento del ente. Sólo cuando no se fije domicilio en dichos instrumentos, se estará al domicilio de la administración o dirección del establecimiento.

En la Provincia de Santa Fe, el artículo 22 del Código Fiscal, con otra definición aunque con similar criterio, señala que será domicilio fiscal aquel en el cual se encuentre el centro principal de las actividades.

La Ciudad Autónoma de Buenos Aires ha optado por una regulación distinta, remitiendo, como se señalara, a las disposiciones del Código Civil, respecto del domicilio fiscal de las personas jurídicas y otros entes que son considerados contribuyentes por la legislación local.

V. El Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL)

El Código Tributario para América Latina, desde su elaboración primigenia en el año 1967, se ha constituido como una herramienta de consulta y de hermenéutica permanente, en orden a la homogenización de determinados institutos que evidencian ciertas discrepancias en su regulación.

La definición de domicilio tributario, tanto de las personas físicas y jurídicas del país, como de las personas domiciliadas en el exterior, pareciera observar similares criterios a los adoptados por los ordenamientos que se han analizado. Se advierte que se otorga relevancia a criterios objetivos, como son los casos de la residencia caracterizada por la permanencia en el lugar y la sede de dirección o administración efectiva para las personas jurídicas, soluciones éstas que se hacen extensivas a las personas del exterior.

Para el caso de las personas físicas, se señala que "a todos los efectos tributarios, se presume que el domicilio en el país de las personas físicas es: 1) el lugar de su residencia habitual, la cual se presumirá cuando permanezca en ellas más de (...) -se difiere la fijación del plazo, a la legislación interna en sus distintos ámbitos de competencia-. 2) el lugar donde desarrolle sus actividades civiles o comerciales, en caso de no conocerse la residencia o de existir dificultad para determinarla; 3) el que elija el sujeto activo, en caso de existir más de un domicilio en el sentido de este artículo; 4) el lugar donde ocurra el hecho generador, en caso de no existir domicilio".

Al analizar esta disposición, puede leerse en la exposición de motivos que la norma ha sido redactada con una amplitud que obedece a la necesidad de dejar a las distintas Administraciones la regulación del instituto, más precisamente en orden al establecimiento de las presunciones que fijan el domicilio, especialmente en lo que refiere al tiempo de residencia.

Se advierte entonces, como principio general para las personas físicas, que el concepto de domicilio fiscal que el modelo propicia se vincula a la noción de residencia habitual.

En el caso de las personas jurídicas y otras unidades económicas que no son personas, el artículo 27 establece como presunción de domicilio fiscal "(...) 1) el lugar donde se encuentre su dirección o administración efectiva; 2) el lugar donde se halle el centro principal de su actividad, en caso de no conocerse dicha dirección o administración; 3) el que elija el sujeto activo, en caso de existir más de un domicilio en el sentido de

este artículo; 4) el lugar donde ocurra el hecho generador, en caso de no existir domicilio".

Para las personas domiciliadas en el extranjero, estas presunciones son aplicadas si tienen establecimiento permanente en el país, en su defecto el del representante de éstas, y en caso de no tener representante, el lugar donde ocurra el hecho generador del tributo (hecho imponible), de acuerdo a las prescripciones del artículo 28, solución esta última que no ha sido receptada por la Ley Nacional de Procedimiento Tributario [19].

VI. La regulación del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires

Al analizar el concepto de domicilio fiscal, y sus matices diferenciadores con el Código Civil hemos adelantado los principios rectores que hacen a la regulación del instituto, de acuerdo a las previsiones del artículo 32 del Código Fiscal (texto según ley 14.333).

Sin embargo, y más allá de lo legislado, las disposiciones del instituto han encontrado reglamentación en la Disposición Normativa ARBA B- 1/2004, a cuyos extremos se remitirá, respetando la secuencia que sigue la norma reglamentaria, y procurando brindar un panorama sistematizado del régimen del domicilio fiscal.

Asimismo, se acudirá a las disposiciones de la Resolución Normativa ARBA N° 127/2008, que ha reglamentado la novedad introducida por la reforma de la ley N° 13.405, instituyendo el domicilio fiscal electrónico.

19 Artículo 3 de la ley N° 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones, párrafo cuarto: "Cuando los contribuyentes o demás responsables se domicilien en el extranjero y no tengan representantes en el país o no pueda establecerse el de estos últimos, se considerará como domicilio fiscal el del lugar de la República en que dichos responsables tengan su principal negocio o explotación o la principal fuente de recursos o subsidiariamente, el lugar de su última residencia (...).

A continuación se ofrece el análisis de la normativa vigente respecto de la regulación del instituto, coligiendo las disposiciones reglamentarias con las previsiones rectoras del Código Fiscal, en sus artículos 32 y 33.

1. *Principio general*

El artículo 32 del Código Fiscal sienta como principio que "se entiende por domicilio fiscal de los contribuyentes y responsables el domicilio real o el legal, legislado en el Código Civil, ajustado a lo que establece el presente artículo y a lo que determine la reglamentación".

La reglamentación de la norma ha precisado dichos conceptos; así el artículo 20 de la Disposición Normativa B- 1/2004, ha señalado que "el domicilio fiscal de los contribuyentes, agentes de recaudación y demás responsables, a los efectos de todos los tributos provinciales será:

a) Para las personas físicas: el domicilio real, entendiéndose por tal el lugar de la residencia habitual;

b) Para las personas jurídicas: el domicilio legal, siendo éste el declarado en el estatuto o instrumento constitutivo;

c) Para la restantes entidades: el establecido en el instrumento constitutivo o, en su defecto, el del lugar de la administración principal (...)".

Sin embargo, y como se señalara en párrafos precedentes, la reglamentación alcanza en este punto carácter supletorio, toda vez que como bien señala el segundo párrafo del artículo 32 del Código Civil "cuando el domicilio real o el legal, según el caso, no coincida con el lugar donde esté situada la dirección, administración o explotación principal y efectiva de sus actividades dentro de la jurisdicción provincial, este último deberá ser el denunciado como domicilio fiscal".

De allí que se afirmara que el ordenamiento vigente ha sentado un concepto autónomo de domicilio fiscal, por cuanto se aparta de las previsiones del ordenamiento de fondo para definirlo como aquel donde se encuentre situada la dirección,

administración o explotación principal y efectiva de las actividades del contribuyente.

Por último, siguiendo el lineamiento sentado en el Código Fiscal, el último párrafo de la Disposición Normativa B-1/2004, reitera que "a todos los efectos previstos en la presente disposición, los domicilios ubicados en la Capital Federal no se considerarán como de extraña jurisdicción".

Aquí corresponde hacer una precisión terminológica, sin perjuicio de que la reglamentación sienta dicho alcance: tanto el Código Fiscal como su disposición reglamentaria admiten la constitución de un domicilio fiscal en el ámbito de la Capital Federal, sin que ello importe extender los efectos jurídicos de las relaciones que allí se perfeccionen al ámbito de la Provincia de Buenos Aires.

Es decir, que la normativa vigente admite la posibilidad de extender la radicación de un domicilio fiscal en la jurisdicción de la Capital Federal, al solo efecto de que en dicho emplazamiento se diligencie la totalidad de las notificaciones, no importando en modo alguno una extensión del poder de imposición a dicha jurisdicción, lo que sin duda alguna, devendría manifiestamente inconstitucional.

La prescripción guarda una innegable ventaja práctica, atento el estrecho vínculo de muchas empresas y contribuyentes que, radicados en el ámbito de la Capital Federal, extienden su actividad más allá de los límites geográficos de su jurisdicción. De manera que, la posibilidad de constituir un domicilio fiscal en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, facilita las notificaciones de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires en un solo domicilio.

Ahora bien, las prescripciones relativas al emplazamiento del domicilio, su forma de constitución y cambio, son de estricto cumplimiento para aquellos que lo hagan en esta extraña jurisdicción, de manera que se impone como principio que aquel contribuyente que constituya domicilio fiscal en el ámbito de la Capital Federal, lo deberá hacer en el lugar donde efectivamente mantiene la dirección y administración de su establecimiento productivo, comercial o estudio profesional.

Lo expuesto ha quedado refrendado con la previsión del último párrafo del artículo 21 de la Disposición Normativa B-1/2004, al señalar que "las facultades que se acuerdan para el cumplimiento de las obligaciones fiscales fuera de la jurisdicción provincial, no alteran las normas precedentes sobre domicilio fiscal ni implican declinación de jurisdicción".

2. *Excepciones*

Reglamentando la prescripción del párrafo cuarto del artículo 32 del Código Fiscal, el artículo 21 de la Disposición Normativa B- 1/2004 establece que "(...) los contribuyentes y los responsables con domicilio fuera del ámbito de la Provincia de Buenos Aires, deberán constituir ante la Autoridad de Aplicación como domicilio fiscal dentro de la jurisdicción provincial, alguno de los siguientes: a) El lugar del domicilio del representante. b) El lugar de ubicación de su principal negocio o explotación. c) El lugar de su principal fuente de recursos (...)".

El interrogante que se plantea ante una primera lectura, es si la norma faculta al contribuyente o responsable domiciliado fuera de la Provincia de Buenos Aires, a elegir por alguno de estos emplazamientos, o bien se le impone un orden secuencial que debe ser observado para la constitución del domicilio.

La disposición no contiene una prescripción relativa a un orden prioritario. Por el contrario, agrega a su enunciado la locución *"alguno de los siguientes"*, extremo que importa para aquel contribuyente o responsable radicado fuera de la Provincia de Buenos Aires, la posibilidad de determinar como domicilio fiscal uno de los varios lugares que fija la norma, configurando esta solución una excepción al principio general.

Un supuesto que merece ser destacado es el de aquellos contribuyentes que tributan el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, de acuerdo a las pautas del Convenio Multilateral, no habiendo denunciado un domicilio fiscal en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires.

Si bien al momento de la realización del dictamen no se encontraba vigente la Disposición Normativa B- 1/2004, la

Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires ha brindado una solución a partir de la ahora derogada Disposición Normativa Serie B 36/1997, sin que ello obste a merecer similar temperamento en la actualidad.

De manera que, para estos contribuyentes, la existencia de una sucursal en la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires será considerada como domicilio fiscal, en la medida que se asimila a "el lugar de ubicación de su principal negocio o explotación" (artículo 21 inciso b] de la Disposición Normativa B- 1/2004), en la jurisdicción provincial, debiéndose realizar en dicho establecimiento las notificaciones correspondientes [20].

Finalmente, corresponde decir que las previsiones del artículo 22 de la Disposición Normativa B- 1/2004 no resultan de aplicación para aquellos contribuyentes o responsables que radiquen su domicilio fiscal en el ámbito de la Capital Federal, aclaración que realiza el primer párrafo de la norma en análisis.

3. *Carácter constitutivo*

El párrafo cuarto del artículo 32 del Código Fiscal, señala que "el domicilio fiscal de los contribuyentes y demás responsables, tiene el carácter de domicilio constituido, siendo válidas y vinculantes todas las notificaciones administrativas y judiciales que allí se realicen (...)".

El domicilio constituido es aquel que se designa a efectos de ser practicadas las notificaciones en un procedimiento en el que se es parte, de manera que el mismo subsiste hasta tanto el contribuyente o responsable no denuncie uno nuevo.

Como bien señala la norma, el carácter de constituido del domicilio fiscal es a los efectos tributarios, lo que implica que el contribuyente durante la sustanciación de un procedimiento en sede administrativa mantendrá este domicilio, sin perjuicio de la facultad de constituir uno nuevo dentro del radio urbano de la oficina correspondiente, con la finalidad de que en este último se le cursen las respectivas notificaciones, el cual tiene preeminencia respecto del primero [21].

Asimismo, corresponde tener presente que el domicilio fiscal no subsiste respecto de la obligación de constitución de un domicilio en el radio de la ciudad de La Plata, ante diferendos que se sustancien en el Tribunal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires [22], bajo apercibimiento de tenerlo por constituido en los estrados de la Alzada [23].

De manera que la locución *"judiciales"*, adquiere un alcance limitado, cual es el de la notificación al inicio de acciones judiciales (por ejemplo, el juicio de apremio), sin perjuicio de la ulterior y necesaria carga de constituir domicilio en el radio del tribunal.

20 Informe (Dirección Técnica Tributaria/ARBA) 212/2002. A título de comentario, cabe decir que en dicho dictamen la repartición fiscal morigeró los efectos producidos por la constitución de un domicilio fiscal, relativo al cumplimiento de determinados deberes formales. Si bien se asimiló a la sucursal de una empresa a su domicilio fiscal en la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, este último se limitó al solo efecto de practicar las distintas notificaciones del Organismo Fiscal. En este sentido, las tareas de fiscalización relativas al cumplimiento de las obligaciones fiscales, debían realizarse fuera de la jurisdicción, más precisamente en el domicilio fiscal consignado por la firma como contribuyente del Convenio Multilateral, atendiendo la alegada imposibilidad del traslado de la documentación a dicha sucursal.

21 Conforme Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires, Sala III, en autos caratulados "J V SRL", Expediente N° 2306-386038/05, de fecha 5 de mayo de 2009.

22 Artículo 120 del Código Fiscal: "El recurso de apelación deberá interponerse por escrito, expresando punto por punto los agravios que cause al apelante la resolución recurrida. El recurrente deberá constituir domicilio en la ciudad de La Plata y ser representado o patrocinado por abogado o contador público matriculado en la provincia de Buenos Aires".

23 Conforme artículos 9 y 11 del Reglamento de Procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires.

4. *Modo de constitución*

Reglamentando el cuarto párrafo del artículo 32 del Código Fiscal, el artículo 23 de la Disposición Normativa B- 1/2004 establece que "la constitución del domicilio fiscal deberá efectuarse(...), mediante la presentación del formulario R-690 del Anexo 5, consignando en forma clara y precisa la calle, número, piso, departamento u oficina, localidad y todo otro dato necesario para su correcta individualización, dentro del plazo de treinta (30) días del nacimiento de la obligación tributaria respectiva" [24].

A dicha obligación de constitución del domicilio fiscal, en el caso de los agentes de recaudación y de contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, la misma deberá efectuarse ante la oficina de la repartición del Organismo, o bien ante el municipio, donde estos se encuentren inscriptos.

No obstante, aclara el último párrafo del artículo 23 de la citada Disposición Normativa B- 1/2004, que aquellos responsables que hayan oportunamente denunciado domicilio fiscal, de acuerdo a las prescripciones de la materia, no estarán obligados a efectuar dicha presentación, teniendo el domicilio declarado el carácter de domicilio fiscal constituido.

5. *Modificación o extinción de derechos sobre bienes registrales*

No se aplican a este supuesto las previsiones relativas al principio general de la constitución del domicilio, referenciadas precedentemente, rigiendo al efecto las disposiciones del artículo 24 de la norma reglamentaria, que establece que "el

24 Téngase presente el cómputo del plazo para el cumplimiento de la obligación, de acuerdo a las previsiones del artículo 3 del Código Fiscal, que señala al efecto que "para todos los plazos establecidos en días en el presente Código y en toda norma que rija la materia a la cual éste sea aplicable, se computarán únicamente los días hábiles, salvo que de ella surja lo contrario".

domicilio deberá ser consignado en las declaraciones juradas, instrumentos públicos o privados, rogatorias de inscripción de documentos utilizados para la constitución, transmisión, declaración, modificación o extinción de derechos sobre bienes muebles o inmuebles registrables y, en general, en toda presentación de los obligados ante la Autoridad de Aplicación".

Es decir, que respecto de los actos relativos a la constitución, transmisión, declaración, modificación o extinción de derechos sobre bienes registrales, el domicilio que al efecto rige es el consignado en los instrumentos que cita la norma.

Como se advierte, la autoridad de aplicación ha tomado nota de la naturaleza y mejor recaudación de los gravámenes que recaen sobre la titularidad o posesión de dichos bienes registrales, los que tienen una considerable incidencia en la recaudación tributaria.

De manera que, en tributos tales como el Impuesto Inmobiliario, Impuesto a los Automotores e Impuesto a las Embarcaciones Deportivas y de Recreación, la norma en análisis adquiere relevancia, pues las liquidaciones e intimaciones realizadas por el Organismo Fiscal se practicarán en aquellos domicilios consignados en los instrumentos relativos a la constitución, modificación o extinción de los derechos reales que recaen sobre los bienes registrales objeto del gravamen.

Por último, "en los casos de constitución, transmisión, declaración, modificación o extinción de derechos reales sobre bienes inmuebles se deberá consignar, además del domicilio fiscal, el lugar de ubicación del inmueble" [25].

6. *Declaración de oficio del domicilio fiscal*

Es claro el sexto párrafo del artículo 32 del Código Fiscal, al disponer que "cuando no se hubiere denunciado el domicilio fiscal y la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires conociere alguno de los domicilios previstos en el pre-

25 Artículo 24, último párrafo de la Disposición Normativa B 1/2004.

sente artículo, o bien cuando se comprobare que el domicilio denunciado no es el previsto en el presente artículo, o fuere físicamente inexistente, quedare abandonado, desapareciere, o se alterase o suprimiese su numeración, y la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires conociere el lugar de su asiento, podrá declararlo como domicilio fiscal, conforme al procedimiento que determine la reglamentación".

De la transcripción de la norma, se desprenden varios supuestos que impiden al Organismo Fiscal proceder de manera fehaciente a la notificación de los actos administrativos, en virtud de:

-Falta de denuncia o comunicación del domicilio fiscal.

-Denuncia de un domicilio fiscal improcedente, de acuerdo a la regulación del instituto.

-Inexistencia, abandono o desaparición del lugar denunciado como domicilio.

-Alteración o supresión del lugar denunciado como domicilio fiscal.

Respecto del primero de los supuestos, la norma aclara que ante la falta de denuncia del domicilio fiscal, la repartición podrá declararlo de oficio, en cuyo caso se estará a las disposiciones que rigen en la materia, y que se han analizado precedentemente.

La solución no difiere en relación a los restantes supuestos, no obstante utilizar la expresión *"lugar de asiento"*. Sin embargo, esta situación no implica un apartamiento de la regulación del instituto, debiéndose seguir los lineamientos del primer y segundo párrafos del artículo 32 del Código Fiscal.

Respecto de los últimos dos supuestos, el artículo 25 de la Disposición Normativa B- 1/2004 ha señalado que "ante la desaparición, abandono, alteración, supresión o inexistencia física del lugar del domicilio fiscal -previa constatación por acta suscripta por el agente que al efecto se designe- o cuando no se cuente con domicilio conocido del contribuyente, las notificaciones se efectuarán válidamente en el despacho del Director Provincial de Rentas".

En relación a lo señalado, corresponde decir que rige el principio de especialidad, respecto de la proscripción que en la materia señala el artículo 25, último párrafo de la Ley Provincial de Procedimientos Administrativos de la Provincia de Buenos Aires (decreto ley N° 7647/1970), para la cual "no podrá constituirse domicilio en las oficinas públicas".

Por otra parte, y en cuanto a la constatación de estos extremos por parte del funcionario del Organismo, la jurisprudencia ha sido conteste con el criterio de tratarse de verdaderos instrumentos públicos de acuerdo a las prescripción del artículo 979 inciso 2 del Código Civil, lo que importa que sólo pueden ser desvirtuadas mediante acción civil o penal de redargución de falsedad, doctrina que ha convalidado la Corte Suprema de Justicia de la Nación [26].

Finalmente la disposición reglamentaria, para el caso del Impuesto Inmobiliario, y ante supuestos de esta naturaleza, recepta como solución la notificación en el lugar donde se encuentra el inmueble objeto del gravamen [27].

Si bien la norma resulta de sencilla interpretación, sus alcances merecen ser dilucidados con atención, respecto de algunos supuestos problemáticos, cuyo tratamiento se expone a continuación:

a) Responsables solidarios: se presentan en diversas ocasiones situaciones vinculadas a las notificaciones de los sujetos

26 La doctrina citada ha sido vertida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en dos señeros fallos, a saber, "Gambaro, Francisco Isidoro" del 28 de septiembre de 1993 y "Guido, Mario Marcelo", del 4 de mayo de 1993, y cuya recepción por parte del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires se advierte en autos "Cremona SA", Expediente 2306-3860-38/01, sentencia del 4 de agosto de 2009. Asimismo, en autos "Schiavone, Luis Alejandro", la Sala III ha extendido el criterio, afirmado que "el acta confeccionada por el oficial notificador en el ejercicio de su función, y otorgada con las formalidades correspondientes, es un instrumento público, por lo que hace plena fe de su contenido (...)".

27 Artículo 25, último párrafo de la Disposición Normativa B- 1/2004.

incluidos en las previsiones de los artículos 21[28] y 22 [29], los que

28 Artículo 21 del Código Fiscal: "Se encuentran obligados al pago de los gravámenes, recargos e intereses, como responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes -en la misma forma y oportunidad que rija para éstos- las siguientes personas: 1. Los que administren o dispongan de los bienes de los contribuyentes, en virtud de un mandato legal o convencional. 2. Los integrantes de los órganos de administración, o quienes sean representantes legales, de personas jurídicas, civiles o comerciales; asociaciones, entidades y empresas, con o sin personería jurídica; como asimismo los de patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean consideradas por las Leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible. 3. Los que participen por sus funciones públicas o por su oficio o profesión, en la formalización de actos, operaciones o situaciones gravadas o que den nacimiento a otras obligaciones previstas en las normas fiscales o en este Código. 4. Los agentes de recaudación, por los gravámenes que omitieron retener o percibir, o que, retenidos o percibidos no ingresaron en la forma y tiempo que establezcan las normas respectivas. En estos supuestos, resultará de aplicación en lo pertinente lo dispuesto en los incisos 1) y 2) del presente artículo. 5. Los síndicos y liquidadores de las quiebras -en tanto exista desapoderamiento respecto del fallido-, representantes de las sociedades en liquidación, los administradores legales o judiciales de las sucesiones, y a falta de éstos, el cónyuge supérstite y los herederos. 6. Los integrantes de una unión transitoria de empresas o de un agrupamiento de colaboración empresaria, respecto de las obligaciones tributarias generadas por la unión o agrupamiento como tal y hasta el monto de las mismas. 7. Los cedentes de créditos tributarios respecto de la deuda tributaria de sus cesionarios y hasta la concurrencia del importe aplicado a la cancelación de la misma, si se impugnara la existencia o legitimidad de tales créditos".

29 Artículo 22 del Código Fiscal: "Se encuentran obligados al pago de los gravámenes, recargos e intereses, como responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes -en la misma forma y oportunidad que rija para éstos- las siguientes personas: 1. Los que administren o dispongan de los bienes de los contribuyentes, en virtud de un mandato legal o convencional. 2. Los integrantes de los órganos de administración, o quienes sean representantes legales, de personas jurídicas, civiles o comerciales; asociaciones, entidades y empresas, con o sin personería jurídica; como asimismo los de patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean consideradas por las Leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible. 3. Los que participen por sus funciones públicas o por su oficio o profesión, en la formalización de actos, operaciones o situaciones gravadas o que den nacimiento a otras obli-

responden de manera solidaria e ilimitada por la deuda de los contribuyentes o deudores principales.

Las discrepancias se generan respecto al lugar de notificación de responsables por deuda ajena que, detentando la calidad de representantes y/o administradores legales de los contribuyentes o deudores principales, resultan pasibles de ser intimados en el marco de un procedimiento determinativo de oficio, no habiendo comunicado con anterioridad un domicilio fiscal en la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires.

En este caso, se estará a las previsiones del artículo 20 de la Disposición Normativa B- 1/2004, en cuanto establece que "en caso de no darse ninguno de estos supuestos, deberá consignarse el indicado en el artículo anterior", por lo que corresponderá practicarse la notificación en el domicilio real del responsable, entendiéndose por tal su lugar de residencia.

No obstante, esta solución no ha sido la propiciada por el Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos, advirtiendo ciertos matices que merecen ponerse de relieve, en la inteligencia de que no corresponden ser asimilados los conceptos de domicilio real con el de domicilio fiscal.

En efecto, si bien colige de las normas involucradas la carga que tiene el responsable solidario de denunciar un domicilio ante el Organismo Fiscal, corresponde tener presente las disposiciones en la materia de la Ley de Procedimientos Administrativos de la Provincia de Buenos Aires (decreto ley N° 7647/1970), de aplicación supletoria a la normativa en análisis (artículo 4 del Código Fiscal).

En este sentido, el artículo 25 de la citada norma establece que "la constitución del domicilio se hará en forma clara y precisa, indicando calle y número, o piso, número o letra del escritorio o departamento. No podrá constituirse domicilio en las

gaciones previstas en las normas fiscales o en este Código. 4. Los agentes de recaudación, por los gravámenes que omitieron retener o percibir, o que, retenidos o percibidos no ingresaron en la forma y tiempo que establezcan las normas respectivas. En estos supuestos, resultará de aplicación en lo pertinente lo dispuesto en los incisos 1) y 2) del presente artículo".

oficinas públicas", agregando el artículo 26 que "si el domicilio no se constituyera conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, o si el que se constituyera no existiera o desapareciera el local o edificio elegido o la numeración del mismo, se intimará al interesado en su domicilio real para que constituya nuevo domicilio, bajo apercibimiento de continuar el trámite sin su intervención o disponer su archivo según corresponda".

Al tratarse el domicilio fiscal de un domicilio constituido como el procedimental, es que corresponde a la repartición, en primer lugar intimar al responsable solidario a la constitución del mismo, no pudiendo tener el domicilio real como domicilio fiscal, sin más trámite. Consecuentemente, los pedidos de informes a la Junta Nacional Electoral, o el Juzgado Federal con competencia electoral en la jurisdicción, se impondrán como recaudos indispensables para conocer de manera fehaciente el domicilio real, debiendo ser intimados en este último a la constitución del domicilio fiscal [30].

Esta última solución parece ajustarse más a la naturaleza que guarda el domicilio fiscal, y a las consideraciones vertidas en los párrafos precedentes, por cuanto se advierte que el mismo importa una noción diferente al tradicional concepto del Código Civil, concordando con el carácter constitutivo que le confiere el artículo 32 del Código Fiscal.

b) *Contribuyentes No Inscriptos en el Impuestos sobre los Ingresos Brutos.* Si bien el supuesto no escapa a los lineamientos que establece el artículo 32 del Código Fiscal y su norma reglamentaria, la autoridad de aplicación ha dictado la Resolución Normativa N° 59/2011, a efectos de regular el procedimiento de alta de contribuyentes que realicen actividades alcanzadas en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, de conformidad con lo establecido por los artículos 182 y concordantes del Código Fiscal.

30 Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires, Sala III, en autos, "Medicina y Ciencia SA s/Verificación Impuesto a los Ingresos Brutos". Expediente N° 2306-1098846/2002, del 4 de marzo de 2008.

En este sentido, ante la verificación de la falta de inscripción en el tributo, y una vez reunida la información que al efecto determina la norma, el Organismo Fiscal procederá, a través de sus reparticiones competentes, a intimar al sujeto involucrado en los domicilios real, comercial/es y/o fiscal/es detectados, ya sea en esta o en ajena jurisdicción, para que dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de notificado, formalice su inscripción como contribuyente de la Provincia de Buenos Aires o bajo el Régimen del Convenio Multilateral, o produzca el alta en la jurisdicción en el marco de su inscripción.

Corresponde señalar que, vencido el plazo indicado sin que el interesado hubiere presentado su descargo, o bien no haciéndose lugar al mismo, la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires se encontrará facultada para dictar sin más trámite el acto administrativo pertinente, disponiendo la inscripción de oficio en el gravamen, y procediendo, en caso de omisión del contribuyente, a la constitución del domicilio fiscal conforme lo establecido en el artículo 32 del Código Fiscal.

Agrega la norma, que en cualquier caso se notificará fehacientemente al contribuyente en el domicilio fiscal constituido o ratificado, así como en todos los otros domicilios que surjan del procedimiento llevado adelante, sea en propia o en ajena jurisdicción.

7. *Determinación* ultima ratio

Bajo esta denominación se alude a aquellos supuestos en los que no fuere posible, por parte de la autoridad de aplicación, determinar de oficio un domicilio, de acuerdo a los lineamientos del primer y segundo párrafos del artículo 32 del Código Fiscal.

Así, se establecen una serie de supuestos, para su declaración de oficio, atendiendo a la naturaleza de los gravámenes cuya recaudación se encuentra a cargo de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Se advierten los siguientes supuestos:

a) "En el lugar de ubicación de los bienes inmuebles en la Provincia".

Agrega la norma que "en los casos de operaciones sobre estos bienes, quienes actúen en la formalización de las mismas, deberán consignar en los respectivos documentos el domicilio de los mismos y el fiscal, de corresponder, de acuerdo a lo previsto en el presente y conforme lo disponga la reglamentación". Este último recaudo, como se adelantara, fue reglamentado por el último párrafo del artículo 24 de la Disposición Normativa B- 1/2004, y encuentra fundamento respecto de la intimación fehaciente para el pago del Impuesto Inmobiliario.

b) "En el lugar del asiento principal de la residencia en el territorio provincial, de un propietario o adquirente de un automotor, conforme lo establecido por los artículos 228 y concordantes del presente Código".

En este caso, y en lo que concierne al Impuesto a los Automotores, la norma no presenta mayores inconvenientes, debiendo ser constituido el domicilio en el asiento principal de la residencia de aquel que es titular del rodado.

c) "En el lugar de fondeadero, amarre o guardería habitual de una embarcación deportiva o de recreación, ubicado en la Provincia".

Similares extremos se advierten que en el supuesto anterior, respecto al Impuesto a las Embarcaciones Deportivas y de Recreación, en caso de imposibilidad de contar con los domicilios denunciados en aquellos instrumentos en los que se constituyan, transmitan, modifiquen o extingan derechos reales sobre dichos bienes (artículo 24 de la Disposición Normativa B- 1/2004).

d) "En el domicilio que surja de la información suministrada por agentes de información".

Respecto de este supuesto, cabe tener presente una precisión terminológica; la información obtenida sólo puede provenir de aquel que detenta esa calidad, a partir de una norma de carácter general que lo obliga a brindar información al Organismo Fiscal, en virtud de la particular actividad que realiza. No es la información de un tercero la que puede utilizarse en

estos casos para constituir oficiosamente un domicilio de un contribuyente.

Cabe señalar la existencia de distintos regímenes (corralones de materiales, compañías de seguros, entidades bancarias, entre otros), cuyos agentes deben dar información respecto de sujetos o contratos, en las condiciones y formalidades que la autoridad de aplicación exige, mediante la presentación de las correspondientes declaraciones juradas informativas.

e) "En el despacho del funcionario a cargo de la Autoridad de Aplicación".

Como se señalara, en este caso ha de regir el principio de especialidad, no siendo de aplicación lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley de Procedimientos Administrativos de la Provincia de Buenos Aires, solución que reitera la Disposición Normativa B- 1/2004.

Agrega la norma, que "en este caso las resoluciones, comunicaciones y todo acto administrativo quedarán válidamente notificados, en todas las instancias, los días martes y viernes, o el inmediato siguiente hábil si alguno fuere inhábil".

Dada la secuencia seguida por el legislador, este último se presenta como un supuesto excepcional, cuya aplicación sólo puede obedecer a la imposibilidad de contar con datos que permitan tener al domicilio fiscal por constituido de oficio, en alguno de los restantes emplazamientos.

Lo expuesto cobra relevancia, en la medida que podrán ser atacadas las notificaciones practicadas conforme este procedimiento, si existieren elementos probatorios que den cuenta de que la autoridad de aplicación contaba con lugares que, de acuerdo a las normas analizadas, podían ser emplazados como domicilio fiscal, en los términos del sexto párrafo del artículo 32 del Código Fiscal.

8. *Cambio de domicilio. Efectos*

"Los contribuyentes y responsables están obligados a denunciar cualquier cambio de domicilio fiscal en la forma y plazo que determine la reglamentación. La Agencia de Recauda-

ción de la Provincia de Buenos Aires sólo quedará obligada a tener en cuenta el cambio de domicilio si el mismo hubiere sido realizado conforme lo determine la reglamentación".

A lo dispuesto por el artículo 32 del Código Fiscal, la Disposición Normativa B- 1/2004 en su artículo 26 establece que "los contribuyentes y demás responsables deberán comunicar cualquier cambio de domicilio dentro de los quince (15) días de producido, mediante la presentación del formulario R-690".

Como bien aclara la norma, "el domicilio fiscal declarado subsistirá a todos los efectos legales mientras no se comunique su cambio". En igual sentido lo expresa la norma adjetiva, al señalar que "sin perjuicio de las sanciones que correspondan por el incumplimiento de esta obligación, se reputará subsistente el último domicilio que se haya comunicado en la forma debida, o que haya sido determinado como tal por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, en ejercicio de las facultades conferidas por este artículo".

Deviene lógico el precepto, dado el carácter constitutivo que mantiene el domicilio fiscal a los efectos tributarios, por lo que la denuncia de una modificación se impone como una obligación del contribuyente, a efectos de ser notificado correctamente en su nuevo emplazamiento.

Respecto de la obligación de denunciar el cambio de domicilio en el plazo de quince días de producido, cabe el interrogante acerca de la validez de las notificaciones que eventualmente se pudieron haber cursado en el lapso temporal que va desde el efectivo cambio del domicilio a la denuncia ante el Organismo Fiscal, por parte del contribuyente.

Puede considerarse una postura, consistente en señalar que las notificaciones deben reputarse válidas, no pudiendo retrotraerse los efectos producidos por éstas, en la inteligencia de que la denuncia del cambio de domicilio es, por sobre todas las cosas, una carga del contribuyente.

La obligación, en este caso, de hacerlo dentro del plazo que al efecto impone la norma, se enmarca en el contexto de un deber formal del contribuyente, que le impone la autoridad de

aplicación bajo apercibimiento de sanciones, en orden a facilitar el ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización.

Para comprender esta tesis, corresponde tener presente el distingo entre carga (la que siempre se reputa en pos del interés del administrado o parte en un procedimiento) y el concepto de obligación (cuyo incumplimiento importa sanciones para el contribuyente). De esta manera, la modificación del domicilio fiscal configurará una carga para el contribuyente, en la medida que de no hacerlo, importará la validez de las notificaciones hasta tanto no se denuncie uno nuevo. No obstante la norma impone la obligación de hacerlo en el plazo de quince días, en la inteligencia de que se trata de un deber formal tendiente a facilitar las tareas de fiscalización del Organismo, a saber, la realización de tareas de inspección en dicho emplazamiento.

Sin embargo, esta postura de innegable raigambre fiscal, desatiende el claro precepto que surge del mismo artículo 32 del Código Fiscal, al señalar que "la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires sólo quedará obligada a tener en cuenta el cambio de domicilio si el mismo hubiere sido realizado conforme lo determine la reglamentación".

En consecuencia, si el contribuyente realizó el cambio en los plazos y condiciones que al efecto impuso la norma, las notificaciones cursadas en esas condiciones devienen inválidas, debiéndose cursar las mismas al domicilio efectivamente consignado al momento de denunciar su cambio, sin perjuicio de que la misma se haya realizado con anterioridad.

Lo enunciado a su vez se colige con lo dispuesto por el último párrafo del artículo 26 de la Disposición Normativa B-1/2004, el que, con una redacción mejorable, señala que "a tales fines, sólo se reputará que existe cambio de domicilio cuando el contribuyente o responsable haya mudado el anteriormente declarado".

Es decir, que si la autoridad de aplicación ha tomado efectivo conocimiento de que el contribuyente ha mudado su domicilio, las notificaciones corresponden ser realizadas en este último, morigerando el carácter constitutivo que al efecto tie-

ne, como principio general, el domicilio fiscal comunicado por el contribuyente.

Esta solución encuentra claro fundamento en sendos precedentes jurisprudenciales, por cuanto el medio elegido para practicar la notificación debe ser idóneo para garantizar que el administrado tome conocimiento en forma cierta del acto administrativo. En este sentido, la garantía de la defensa en juicio depende fundamentalmente de la corrección de la notificación de las providencias del proceso, de manera tal que la persona notificada cuente con la posibilidad efectiva de ejercitar sus derechos [31].

Este principio se impone como temperamento a efectos de interpretar las distintas vicisitudes que pueden originarse en relación a aquellas notificaciones cursadas, habiéndose realizado distintos actos y presentaciones de un contribuyente o responsable, que denoten haber mudado su domicilio, conforme lo dispuesto en el último párrafo del artículo 26 de la Disposición Normativa B- 1/2004.

Se impone como solución entonces, que cuando el Organismo Fiscal tome conociendo cierto y efectivo de haber mudado el domicilio fiscal el contribuyente, a partir de distintas presentaciones o comunicaciones que éste haga ante sus dependencias, deberá diligenciar las notificaciones a este último lugar, al constatar la incomparecencia o falta de respuesta del administrado previamente [32].

Resulta ocioso señalar, que la prescripción del artículo 32 del Código Fiscal, en cuanto a que "el cambio de domicilio fiscal sólo surtirá efectos legales en las actuaciones administrativas en curso, si se lo comunica fehacientemente en las mismas",

31 Conforme lo ha señalado la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires. Causa B 52.218 "Cooperativa Halcón", sentencia del 29 de abril de 1997.

32 Para ello véase lo sentado por el Tribunal Fiscal de Apelación, Sala III, en autos "Ortiz, Jorge Raúl", Expediente 2306-133129/2004, sentencia del 28 de febrero de 2008.

ha sido morigerado, sin perjuicio de erigirse como el principio rector en la materia.

9. *Clubes de campo. Barrios cerrados. Propiedad horizontal*

El penúltimo párrafo del artículo 32 de la norma en análisis, dispone que "sin perjuicio de lo dispuesto precedentemente, las notificaciones de los actos de determinación valuatoria dictados por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires en relación a inmuebles destinados a vivienda familiar que integren emprendimientos urbanísticos constituidos en el marco de los Decretos N° 9.404/86 y N° 27/98, inclusive los afectados al régimen de propiedad horizontal, se tendrán por válidas y vinculantes, cuando se hubieren realizado en el lugar físico que ocupe dicho emprendimiento o en el domicilio que corresponda a la administración del mismo".

La norma en cuestión no merece mayores comentarios; en definitiva, procura evitar una distorsión ineludible cual es la dificultad de acceder por parte del agente notificador al real emplazamiento del contribuyente, ya sea que se ubique en barrios cerrados o clubes de campo, o bien inmuebles afectados al régimen de propiedad horizontal.

En estos casos, la autoridad de aplicación practicará las diligencias en los lugares de ingreso, o en sus respectivas administraciones, a efectos de notificar las determinaciones valuatorias de dichos inmuebles.

Lo expuesto no importa omisiones relativas a la consignación en la pieza procesal, y de la correcta y completa dirección del domicilio. El defecto relativo a estos recaudos de las constancias, involucra la nulidad de la notificación, la que resulta insusceptible de ser subsanada ulteriormente [33].

33 Para ello, véase el fallo del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires, Sala III, en autos "Havanna S.A.", Expediente N° 2306-52779/2003, sentencia del 18 de octubre de 2007. Las consideraciones del fallo merecen destacarse, en la inteligencia de que realiza un profundo y pormenorizado análisis jurisprudencial, concluyendo "que de la regular

10. *Carácter único del domicilio fiscal*

"La autoridad de Aplicación podrá establecer mediante la reglamentación pertinente, el carácter único del domicilio fiscal, para todas las obligaciones tributarias que los contribuyentes y demás responsables mantienen con la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires" (artículo 32 del Código Fiscal, último párrafo).

La reglamentación de una norma de esta naturaleza impone tomar recaudos que se visualizan principalmente en aquellos gravámenes que recaen sobre bienes registrales, atendiendo a las dificultades que muchas veces se originan en orden a determinar titulares y poseedores, extremo que importa que las comunicaciones en un solo domicilio, respecto de todas las obligaciones de un contribuyente, puedan generar mayores inconvenientes que las soluciones que se intentan propiciar.

VII. Constitución de domicilio a los efectos procedimentales

Hemos adelantado en párrafos anteriores que el domicilio constituido es aquel que se designa por el administrado o contribuyente, en un procedimiento administrativo, a efectos de que se le cursen en éste la totalidad de las notificaciones relativas a esa instancia, teniendo el mismo carácter facultativo.

Así lo ha reproducido el artículo 27 de la Disposición Normativa B- 1/2004, al establecer que "los contribuyentes y responsables podrán constituir domicilio procedimental a los

notificación de la Resolución de Inicio del Procedimiento Determinativo y Sumarial depende la válida constitución del procedimiento y la efectiva vigencia del principio de bilateralidad, por la cual cabe inferir la existencia de perjuicio por el solo incumplimiento de los recaudos legales, solución que se compadece con la tutela de la garantía constitucional comprometida, cuya vigencia requiere que se confiera al litigante la oportunidad de ser oído, y de ejercer sus derechos en la forma y con las solemnidades que establecen las leyes procesales (...)".

efectos de actuaciones administrativas determinadas, dentro del radio urbano de asiento de la Oficina respectiva, debiendo dejar constancia en su presentación del domicilio fiscal oportunamente constituido o, en su caso, constituirlos simultáneamente".

En suma, el contribuyente tiene la posibilidad de establecer un domicilio constituido en el marco de un procedimiento seguido en la órbita de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, en el que "deberá manifestarse en forma clara y precisa: calle, número, piso, departamento u oficina, localidad, y todo otro dato necesario para la correcta identificación" (último párrafo del artículo 27 de la Disposición Normativa B- 1/2004).

Cabe señalar que "la Autoridad de Aplicación podrá revocar la constitución del domicilio procedimental cuando considere que obstaculiza la determinación o percepción de los tributos. En tal supuesto, se notificará al interesado tal circunstancia en el domicilio fiscal, debiendo constituir un nuevo domicilio procedimental, según el caso, en el plazo de quince (15) días desde la notificación, bajo apercibimiento de lo dispuesto en el artículo 25 de la presente" (artículo 28 de la Disposición Normativa B- 1/2004).

Aquí corresponde hacer un importante, y no menos considerable distingo. El apercibimiento de tener por notificado al contribuyente en el despacho del director, lo es en la medida en que dicho domicilio obstaculice no ya el desenvolvimiento del procedimiento, sino una circunstancia mas grave aun, cual es la correcta y efectiva determinación o percepción de los gravámenes.

Huelga señalar que adoptar dicho temperamento en el curso de un procedimiento administrativo por parte del contribuyente, merece una motivada y juiciosa fundamentación, en la inteligencia de que tampoco se practicarán a posteriori las notificaciones en el originario domicilio fiscal denunciado por el contribuyente, lo que importa una situación de una gravedad excepcional.

Ahora bien, si el contribuyente simplemente no cumple con la correcta identificación del domicilio procedimental, de acuerdo a los recaudos que le impone la reglamentación, y dado el carácter facultativo del mismo en el ámbito de aplicación del Organismo Fiscal, lo correcto es que no se lo tenga por constituido al mismo, cursándosele las notificaciones en su domicilio fiscal [34].

Lo expuesto se colige efectivamente con la previsión del artículo 30 de la Disposición Normativa B- 1/2004; en *efecto* "cuando el lugar donde se hubiere constituido domicilio procedimental, fuere físicamente inexistente, quedare abandonado, desapareciere o se alterare o suprimiese su numeración, sin que el contribuyente o responsable hubiere comunicado tales circunstancias, las notificaciones se dirigirán válidamente al domicilio fiscal oportunamente declarado".

Finalmente, y como recaudo imprescindible, la norma reglamentaria aclara que *"el domicilio constituido a los fines de un procedimiento subsistirá a todos los efectos legales mientras no se cambie, según las formalidades exigidas en la presente disposición"*.

En este último supuesto, si el contribuyente constituyó un domicilio previamente, y en el curso del procedimiento lo modifica por otro, el cual resulta improcedente, se deberá estar a lo dispuesto en el citado artículo 30, cursándosele las notificaciones no ya al primer domicilio constituido, sino al domicilio fiscal.

34 Como fue adelantado, la constitución del domicilio en el ámbito de un procedimiento administrativo en la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, resulta diferente respecto del caso de los expedientes que, por vía de apelación se sustancian en el Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires, en los que deviene una carga del contribuyente la constitución de un domicilio en el radio de la ciudad de La Plata, bajo apercibimiento de tenerlo por constituido en los estrados de la Alzada (artículos 9 y 11 del Reglamento), no siendo oponible en este caso, el carácter de constituido del domicilio fiscal del contribuyente.

VIII. Sanciones

El incumplimiento de las normas relativas al domicilio fiscal, constituye una infracción formal, que será pasible de las sanciones previstas en el Título IX del Código Fiscal.

Si bien la aclaración la realiza la norma complementaria, consideramos que su ubicación puede dar lugar a dudas, al considerar que se refiere únicamente a las disposiciones relativas al domicilio procedimental.

Este equívoco merecería ser salvado en futuras revisiones del texto reglamentario, sin perjuicio de que resulta claro que se trata de tipos penales en blanco o abiertos [35], a partir de las disposiciones genéricas del artículo 60 y siguientes del Código Fiscal.

IX. Domicilio fiscal electrónico

La reforma introducida al Código Fiscal, mediante la sanción de la ley N° 13.405, trajo como novedad en materia de procedimiento fiscal, la creación del denominado domicilio fiscal electrónico, entendiéndose por tal, "al sitio informático personalizado registrado por los contribuyentes y responsables para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y para la entrega o recepción de comunicaciones de cualquier naturaleza" (artículo 33 del Código Fiscal).

Se observa la necesidad de dotar al procedimiento fiscal de mecanismos que lo tornen más dinámico, eficiente, y por sobre todas las cosas más seguro, en el vínculo entre la Administración y los contribuyentes.

En función de ello, fue incorporado el inciso d) del artículo 162 del Código Fiscal, el que establece que, una vez que se

35 Tanto la doctrina, como la jurisprudencia han denominado a estos tipos de diversas maneras; así MEZGER se refiere a ellos como "tipos necesarios de complemento", MUÑOZ CONDE como "normas penales en blanco" y tanto WELZEL como ROXIN "tipos abiertos".

dicten las normas reglamentarias referentes a la materia, la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires podrá practicar las citaciones, notificaciones e intimaciones de pago, en un sitio personalizado y registrado por los contribuyentes, quedando perfeccionada la notificación con la puesta a disposición del archivo o registro informático que la contiene en el respectivo domicilio fiscal electrónico.

Se exponen a continuación los rasgos salientes del nuevo sistema de comunicación electrónica establecido en el artículo 33 del Código Fiscal, reglamentado en la actualidad a través de la Resolución Normativa N° 07/2014 [36], derogatoria del anterior régimen contenido en la Resolución Normativa N° 127/2008.

1. *Sujetos comprendidos*

No sólo aquellos que resulten contribuyentes podrán ser citados a partir de notificaciones practicadas digitalmente en sus domicilios fiscales electrónicos, sino que también la norma reglamentaria (art. 1) incluye a los responsables (es decir, que sujetos tales como los agentes de información podrán ser requeridos por esta vía de comunicación). A partir del 15/03/2014, para un universo importante de sujetos, el mismo reviste carácter obligatorio. Entre ellos se encuentran: a) los *contribuyentes* del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y los *responsables* de dicho tributo previstos en el inciso 2 del art. 21 del CF (integrantes de los órganos de administración, o quienes sean representantes legales, de personas jurídicas, civiles o comerciales; asociaciones, entidades y empresas, con o sin personería jurídica; como asimismo los de patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean consideradas por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible); b) los *agentes de*

36 BO del 18/02/2014.

recaudación de los gravámenes respecto de los cuales ARBA resulte autoridad de aplicación.

Para el resto, existe la posibilidad de la adhesión voluntaria -si es que no lo realizaron durante la vigencia de la RN N° 127/2008- completando el formulario disponible en el sitio web a tales fines, aunque una vez que accedan al sistema deberán completar, con carácter de declaración jurada, la información que les sea requerida y, además, actualizar sus datos de contacto: casillas de correo electrónico, números de teléfonos fijos y móviles, entre otros (arts. 14, 15 y 16).

Es importante señalar que los domicilios fiscales electrónicos que fueron constituidos voluntariamente en el marco de lo dispuesto por la RN N° 127/08 mantendrán su vigencia (art. 17).

2. *Características*

El artículo 2 de la Resolución Normativa N° 07/2014 dispuso que "el domicilio fiscal electrónico estará conformado por un perfil de usuario específico y único, que se encontrará asociado a la CUIT, CUIL o CDI del contribuyente o responsable, y cuya clave de acceso será su Clave de Identificación Tributaria (CIT)".

Como característica principal, cabe señalar que las notificaciones realizadas en el domicilio fiscal tendrán plena validez y eficacia jurídica, produciendo en el ámbito administrativo los efectos del domicilio constituido (art. 3).

A través del domicilio fiscal electrónico, ARBA requerirá en forma periódica, el suministro, actualización, ratificación o rectificación de información y la actualización de datos de contacto del contribuyente o responsable, tales como número de teléfono fijo y/o móvil, casillas de correo electrónico y todo otro que estime conveniente, sin perjuicio de las actualizaciones voluntarias de información y suministro de datos que el contribuyente pueda efectuar a través de otros procedimientos y mecanismos vigentes (art. 18).

En caso que la Autoridad de Aplicación verifique que los contribuyentes o responsables no han accedido al domicilio fiscal electrónico dentro del plazo de treinta (30) días corridos desde su constitución obligatoria, procederá a intimar, en el domicilio fiscal del artículo 32 del Código Fiscal -ley N° 10.397 (texto ordenado 2011) y modificatorias- a su ingreso al domicilio fiscal electrónico, en el plazo de dos (2) días corridos desde su notificación, bajo apercibimiento de instruir sumario ante la presunta violación de los deberes formales (art. 13).

3. *Forma de la notificación*

A efectos de tomar conocimiento de las comunicaciones que por esta vía curse el Organismo Fiscal, el artículo 4 de la reglamentación establece que los contribuyentes y responsables deberán acceder a la aplicación disponible en la página de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (www.arba.gob.ar), desde la cual podrán acceder a su domicilio fiscal electrónico.

La comunicación remitida por la Autoridad de Aplicación debe contener, como mínimo, los siguientes datos:

1. Fecha desde la cual se encuentra disponible.

2. Apellido y nombre o denominación social del contribuyente o responsable destinatario de la comunicación, DNI, LC, LE o documento que acredite identidad; y CUIT, CUIL o CDI.

3. Identificación precisa del contenido del aviso, citación, intimación, notificación o comunicación, con su texto completo, indicando además fecha de emisión, asunto, área emisora, nombre y cargo del funcionario que la emite.

El ingreso a la Aplicación mencionada podrá ser realizado en cualquier momento las veinticuatro (24) horas del día durante todo el año.

A los fines de facilitar la toma de conocimiento de los avisos, citaciones, intimaciones, notificaciones y comunicaciones en general, que se efectúen digitalmente, la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires podrá informar dicha circunstancia mediante un mensaje dirigido a la casilla de correo electrónico personal del contribuyente o responsable, a su teléfono móvil y/o a sus cuentas registradas en redes sociales de internet, cuando cuente con estos datos (art. 4 *in fine*).

4. *Notificación*

De acuerdo a lo reglamentado en la materia por el artículo 5 de la citada resolución, corresponde señalar que las notificaciones cursadas en el domicilio fiscal electrónico, se considerarán realizadas o perfeccionadas en los siguientes momentos, el que ocurra primero, a saber:

a) El día que el contribuyente o responsable proceda a la apertura del documento digital que contiene la comunicación, mediante el acceso a dicho domicilio, o el siguiente día hábil administrativo si aquel fuere inhábil, o

b) Los días martes y viernes inmediatos posteriores a la fecha en que las notificaciones o comunicaciones se encontraran disponibles en el citado domicilio, o el día siguiente hábil administrativo, si algunos de ellos fuera inhábil.

En caso de verificarse desperfectos técnicos en el funcionamiento del sitio de internet de la Autoridad de Aplicación, expresamente reconocidos por la misma, el aviso, citación, intimación, notificación y/o comunicación se considerará perfeccionado el primer martes o viernes, o el día hábil inmediato siguiente -en su caso-, posteriores a la fecha de rehabilitación de su funcionamiento.

Será responsabilidad exclusiva del contribuyente o responsable acceder a su domicilio fiscal electrónico con la periodicidad necesaria para tomar conocimiento de los avisos, citaciones, intimaciones, notificaciones y comunicaciones en general, allí enviados.

Por otra parte, y con el fin de acreditar la existencia y materialidad de la notificación, así como tornar más seguras las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes y responsables (art. 6), el sistema registrará dichos eventos, permitiendo la emisión de una constancia impresa, que contendrá los siguientes datos:

- fecha de disponibilidad de la comunicación;
- datos de identificación del destinatario;
- datos del acto o instrumento notificado;
- fecha de apertura del documento digital que contiene la comunicación.

Complementariamente a ello, se observa que el sistema prevé la posibilidad de obtener una constancia que acredite las fechas y horas en las que accedió a la consulta de su domicilio fiscal electrónico.

Por su parte, la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires podrá contar con similares constancias, las que serán reputadas como prueba suficiente de la notificación.

Por último, las notificaciones cursadas al domicilio fiscal electrónico permanecerán en el mismo durante ciento ochenta (180) días, contados desde la fecha en que perfeccionó la notificación. Trascurrido ese plazo, la comunicación será removida y depositada en un archivo histórico (art. 7).

5. *Aplicación simultánea*

La constitución del domicilio fiscal electrónico no releva a los contribuyentes de su obligación de denunciar el domicilio fiscal previsto en el actual artículo 32 del Código Fiscal, no importando a su vez una limitación a las facultades de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, a efectos de practicar en este último las notificaciones de acuerdo a uno de los medios previstos en el artículo 162.

Por ello, la resolución normativa establece que "cuando la autoridad de aplicación practique el mismo aviso, citación, intimación, notificación, y/o comunicación en el domicilio fiscal electrónico y en el domicilio fiscal no electrónico, el mismo se considerará perfeccionado en la fecha del que hubiera ocurrido primero" (artículo 8, último párrafo de la RN N° 07/2014).

En consecuencia, la notificación puede producirse de dos maneras simultáneas por parte de la Administración, no teniendo carácter excluyente la constitución del domicilio fiscal electrónico. Así, podrá utilizar el Organismo una u otra forma

de notificación, incluso ambas simultáneamente, dado el carácter constitutivo que tiene el domicilio fiscal electrónico, teniéndose por notificado el contribuyente y responsable en este último caso, con la primera de las notificaciones practicadas.

X. La incidencia del fallo "Filcrosa S.A."

Una de las cuestiones que se impone como análisis de la materia, deviene de la incidencia del fallo "Filcrosa S.A.", del 30 de septiembre de 2003, a partir del cual la Corte Suprema de Justicia de la Nación retomó la tradicional doctrina relacionada a la imposibilidad de las jurisdicciones locales, por imperativo constitucional, de regular institutos propios de la legislación de fondo.

En el caso precedente, la cuestión consistía en determinar si la facultad que tienen las provincias para establecer tributos, involucraba la de regular la prescripción de los mismos, o si por el contrario correspondía de manera exclusiva y excluyente a la Nación fijar los términos del instituto, de acuerdo a las prescripciones del artículo 75 inciso 12) de la Constitución Nacional.

El Máximo Tribunal entendió que las legislaciones provinciales que reglaban el instituto de la prescripción de manera distinta a la del Código Civil eran inválidas, pues las provincias carecían de facultades para apartarse de la legislación nacional de fondo, incluso cuando se trata de regulaciones concernientes a materias de Derecho Público local.

Al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo citado sostuvo que "si las provincias han delegado en la Nación la facultad de dictar los códigos de fondo [art. 67, inc. 11), CN], para robustecer mediante esa unidad legislativa la necesaria unidad nacional, consecuentemente han debido admitir la prevalencia de esas leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas, fiscales o no fiscales, que las contradigan. El precepto constitucional así lo establece en términos categóricos (..). Lo expuesto no significa transferir

normas del derecho civil al derecho financiero, sino solamente hacer respetar la entidad de bienes y derechos tal como los estructura el derecho común, de vigencia nacional (art. 31, CN); sin interferir en la esfera autónoma del derecho financiero local para hacerlos fuente de imputación tributaria, pero respetándolos en su esencia y significado jurídico (...)".

Se advertiría, en lo que respecta a la autonomía del Derecho Financiero, que si bien éste goza de independencia como una rama del Derecho autónoma, la misma es restringida o limitada, no pudiendo los ordenamientos tributarios locales desligarse de aquellos principios e institutos generales del Derecho, como es el caso de la prescripción.

En este sentido, la regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedor y deudor es propia del ámbito de la jurisdicción nacional, por lo que no corresponde a las provincias -ni municipios- la facultad de dictar leyes incompatibles con lo que los Códigos de fondo establecen en la materia, a partir de la delegación expresa plasmada constitucionalmente, en favor del Congreso Nacional.

Ahora bien, en lo concerniente a la regulación de domicilio, ¿están facultadas las provincias para legislar en la materia, apartándose de los preceptos de la legislación nacional?

En primer lugar, cabe señalar que la regulación que hace de la materia el Código Civil, lo es en tanto el domicilio es un atributo de la personalidad, tal como ha sido señalado en párrafos anteriores. De manera que las jurisdicciones locales se encuentran vedadas de imponer normas que importen modificar el régimen del domicilio, o bien de manera mediata, que produzcan una alteración a las relaciones entre acreedores y deudores, de acuerdo a lo regulado por la legislación de fondo.

Ahora como se advierte, la misma legislación nacional ha normado lo concerniente al domicilio fiscal. La pregunta se impone: la Ley Nacional de Procedimiento Tributario ¿prevalece respecto de las disposiciones del Código Civil en virtud del principio de especialidad, o bien, está regulando una materia propia de los ordenamientos adjetivos?

El carácter de domicilio constituido que tiene el domicilio fiscal advierte *prima facie* que se trata de un instituto propio de normas procedimentales, de manera que la regulación de la Ley Nacional de Procedimiento Tributario se aplica, no por imperio del principio de especialidad, sino por tratarse de una materia de carácter adjetivo, en los que cada jurisdicción local guarda para sí la facultad de reglarlo de manera autónoma.

Lo expuesto implica que, en materia de domicilio fiscal, las provincias conservan plenamente la facultad de regularlo, en la inteligencia de que se trata de una materia propia a los ordenamientos adjetivos, por el propio carácter de domicilio constituido que tiene el domicilio fiscal.

Las remisiones que las normativas provinciales hacen al Código Civil, lo hacen de forma supletoria, sin perjuicio de entenderse que las jurisdicciones locales pueden eventualmente modificar dichos extremos, remitiendo a otros ordenamientos adjetivos, como lo pueden ser la ley de procedimientos administrativos provincial o el Código Procesal Civil y Comercial de su propia jurisdicción.

En consecuencia, y sin perjuicio del controvertido criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el fallo "Filcrosa S.A." no extiende su solución a lo reglado en materia de domicilio fiscal.

EL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE LAS OBLIGACIONES FISCALES

Gustavo Antonio MAMMONI

SUMARIO: I. Introducción.- II. Determinación de las obligaciones fiscales. 1. Etimología. 2. Concepto.- III. Declaración jurada. 1. Concepto. A. Naturaleza jurídica. a. Acto jurídico. b. Acto debido. c. Confesión extrajudicial. d. Nuestra opinión. B. Cumplimiento de un deber formal. C. Contenido. a. Manifestación de conocimiento sobre hechos y derecho. D. Forma. 2. Clasificación. A. Declaraciones juradas determinativas. B. Declaraciones juradas informativas. 3. Efectos. A. Presentación de la declaración jurada. B. No presentación de la declaración jurada. 4. Caracteres de la declaración jurada determinativa. A. Estabilidad. B. Presunción de exactitud. C. Vinculación. D. Secreto fiscal. E. Completitud. 5. Verificación por parte de la Autoridad de Aplicación. 6. Impugnación.- IV. Liquidación administrativa. 1. Concepto. 2. Distintos supuestos. A. Impuesto inmobiliario. B. Impuesto a los automotores. C. Impuesto a las embarcaciones deportivas o de recreación. 3. Efectos.- V. Procedimiento de verificación y fiscalización de las obligaciones fiscales. 1. Expediente administrativo. A. Aspectos formales. B. Contenido. 2. Pedido de verificación y orden de inspección. 3. Requerimientos de información. 4. Actas. A. Actas de requerimiento. B. Actas de comprobación. C. Acta de infracción. 5. Papeles de trabajo. 6. Diferencias a favor del Fisco o del particular. 7. Informe final de la inspección.- VI. Determinación de oficio de las obligaciones fiscales. 1. Concepto. 2. Supuestos en los que procede. 3. Métodos para la determinación. A. Base cierta. B. Base presunta. 4. Principios aplicables. A. Verdad material. B. Buena fe (el particular como colaborador de la Administración). C. Formalismo moderado en favor del administrado. D. Debido proceso adjetivo. E. Impulso de oficio. F. Celeridad y economía en los trámites. G. Legalidad. H. Razonabilidad. 5. Resolución de inicio. 6. Vista al contribuyente o responsable. 7. Opciones del contribuyente. A. Manifestar disconformidad con dicho cargo y ofrecer prueba. B. Manifestar disconformidad pero sin ofrecer prueba. C. Guardar silencio. D. Manifestar disconformidad por errores de cálculo. E. Manifestar conformidad expresa. 8. Resolución determinativa. A. Concepto. B. Contenido. C. Supuestos conflictivos. D. Naturaleza. a. Acto administrativo o jurisdiccional. b. Acto declarativo

o constitutivo. 9. Teorías dinámicas. A. Concepto. B. Consecuencias prácticas. 10. Efectos de la resolución determinativa. A. Resolución determinativa consentida. B. Resolución determinativa ejecutoriada por haberse agotado la vía recursiva. C. Resolución determinativa notificada pero que no se encuentra firme. D. Resolución determinativa firme que reviste carácter parcial. E. Resolución determinativa firme. Nuevos elementos, errores, omisiones o fraudes

I. Introducción

En el presente capítulo efectuaremos ciertas consideraciones sobre la determinación de las obligaciones fiscales. Esperamos, pues, brindar algunas breves nociones respecto de los aspectos que entendemos fundamentales.

Sin pretender abordar la totalidad de las cuestiones vinculadas a esta materia -lo cual excedería el objeto de esta obra-, se desarrollarán los procedimientos establecidos legalmente para determinar las obligaciones fiscales (declaración jurada, liquidación administrativa y determinación de oficio) previstos en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, señalando las notas más salientes y diversos aspectos que no encuentran -en la actualidad- regulación legal.

Advertimos, sin embargo, que no analizaremos el procedimiento de "determinación express" incorporado a la legislación provincial y modificado en distintas oportunidades [1], cuya explicación -por las fundadas críticas que ha recibido- ameritaría su tratamiento en un trabajo aparte.

II. Determinación de las obligaciones fiscales

1. Etimología

1 Tal vez la reforma más novedosa es la efectuada por el artículo 104 de la ley 14.333, que modificó el artículo 58 del Código Fiscal y estableció un procedimiento especial para "determinar" los anticipos (pagos a cuenta) de los contribuyentes o responsables a los que hace referencia el artículo 47 del mismo Código.

La palabra "determinación", se ha utilizado -frecuentemente- para aludir a la facultad que compete al ente público de investigar y establecer la existencia y cuantía del crédito fiscal, recibiendo distintos nombres en los sistemas comparados (*steuerverandlagung*, en Alemania y Suiza; *lançamento*, en Portugal y Brasil; *accertamento* en Italia; *assessment of tax* en Estados Unidos, entre muchas otras denominaciones).

De la traducción al castellano de la palabra italiana *accertamento*, han surgido las voces "liquidación", de uso frecuente en España [2] y "determinación", utilizada en Argentina [3].

2 Fernando SAINZ DE BUJANDA explica la situación aludida en la obra *Instituciones de Derecho Tributario*, de A. D. GIANINNI, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, pp. XXXII y ss. del Estudio Preliminar. Allí hace alusión a la diferente terminología y manifiesta: "Reflexionando sobre el problema, he llegado a la conclusión que las dificultades se han planteado, sobre todo, porque no es fácil encontrar una sola palabra que sea lo suficientemente expresiva en nuestra lengua para expresar la serie de actos que normalmente se requieren para que el crédito fiscal, hipotético y abstracto en la norma, se actualice y concrete al producirse de hecho los presupuestos objetivos del impuesto y al conocerse los sujetos que aparecen ligados con esos presupuestos en la específica relación a la que la ley subordina el nacimiento del expresado crédito" (p. XXXIII). Agrega el autor: "Hablar, por ejemplo, de la 'determinación del impuesto' como se hace en algunos libros recientes, ofrece el inconveniente de que no se alude con claridad a lo que se determina, que es precisamente el crédito y no el impuesto. Para dar solución al problema he optado por la palabra *liquidación*..." (p. XXXIV). La voz "liquidación", fue receptada unánimemente por la doctrina española (v.gr. Fernando PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Cívitas, 8ª edición, Madrid, 1998, pp. 193 y ss.; José Luis PÉREZ DE AYALA, Miguel PÉREZ DE AYALA BECERRIL, *Fundamentos de Derecho Tributario*, Editoriales de Derecho Reunidas, 5ª edición, Madrid, pp. 147 y ss.; José Juan FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero Español -Instituciones-*, Marcial Pons, 25ª edición, 2006, Madrid, p. 481, específicamente pp. 484 y ss.; Juan MARTÍN QUERALT, Carmelo LOZANO SERRANO, Gabriel CASADO OLLERO, José M. TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 14ª edición, Madrid, 2003, p. 316 y ss.; entre muchos otros).

3 Dino Jarach, *El hecho imponible*, Abeledo-Perrot, 3ª edición, reimpresión. Buenos Aires, 1996, pp. 30-31. Este autor, desde la primera publicación de su obra, en el año 1943, expresó que "La actividad de la administración con que se reconoce la existencia del presupuesto de hecho

2. Concepto

Establecer el concepto de "determinación" de las obligaciones fiscales ha ocasionado diversos problemas en la doctrina y en la jurisprudencia, situación que subsiste hasta la actualidad. En tal sentido, acertadamente, se ha dicho que a lo largo de los cuarenta años de existencia del Tribunal Fiscal de la Nación, una de las cuestiones que mayor cantidad de pronunciamientos ha merecido es la definición del concepto "acto determinativo de tributos", a los fines de la habilitación de la competencia del Tribunal [4].

Expresa la doctrina -en posición que compartimos- que "... la *determinación* de la obligación tributaria, consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación" [5].

de la relación jurídica tributaria y se determina el tributo correspondiente, no es sino actividad de aplicación del derecho tributario material, actividad que, aunque confiada a una administración burocrática, tiene más analogía con la actividad jurisdiccional que con la actividad administrativa en sentido objetivo. Con esto no se niega que las autoridades administrativas en el procedimiento de determinación (*accertamento*) actúen para el interés público de la recaudación de los tributos...". La voz "determinación", fue adoptada por la legislación positiva (ley N° 11.683) y la ha utilizado la totalidad de los autores nacionales desde los orígenes de esta rama jurídica (v.gr. Carlos M. GIULIANI FONROUGE, *Derecho Financiero*, 1ª edición, Depalma, Buenos Aires, 1962, T° I, p. 425 y ss.; Manuel DE JUANO, *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*, 2ª edición, Ediciones Molachino, Rosario, 1969, T. I, pp. 426 y ss; Francisco MARTÍNEZ, *Derecho Tributario Argentino*, Imprenta de la Universidad Nacional de Tucumán, Tucumán, 1956, p. 71 y ss., entre muchos otros, hasta la actualidad).

4 Horacio D. DÍAZ SIEIRO, "La competencia impositiva", en la obra colectiva *Tribunal Fiscal de la Nación 40 años*, editado por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 2000, p. 153.

5 Cfr. Carlos M. GIULIANI FONROUGE, ob. cit., p. 427; también el TFABA, Sala III, en autos "Los Reseros S.A.", de fecha 06/04/06. Registro de

Otro sector, afirma que la determinación puede ser realizada únicamente por la Administración Fiscal, al expresar que "...el acto de determinación es un acto de la Administración Fiscal, por el cual se reafirma en un caso concreto la voluntad abstracta de la ley, reconociendo la existencia de un hecho imponible en sus diferentes aspectos, o sea, elementos objetivos, atribución subjetiva, vinculación con el poder fiscal, aspectos temporal y cuantitativo y finalmente, un pronunciamiento de la autoridad competente que intima el pago de la obligación tributaria que nace en virtud de la ley y por las circunstancias fácticas indicadas" [6].

Entendemos que el particular es -por regla general- quien debe determinar el tributo, aceptando la denominada "autodeterminación" tributaria (o determinación por el sujeto pasivo). Ello es así, debido a que la totalidad de los tributos deben ser determinados, ya sea por el sujeto pasivo o por la Administración (a través de la liquidación o determinación de oficio). En los casos en que el particular determina la obligación tributaria, no existe un acto administrativo de determinación -ni homologación presunta o tácita-, sin perjuicio de las facultades que tiene la Administración Fiscal para verificar la exactitud de la declaración jurada presentada [7]. Éste es el sis-

Sala N° 835; la CNFed. Cont. Adm., Sala V, *in re* "Algora Comercial e Industrial SCA", de fecha 10/03/97, publicado en Imp. T. LV-B-1703.

6 Dino JARACH, *Finanzas públicas y derecho tributario*, 3ª edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1999, pp. 429-430. Respecto del sistema español, MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ expresaron que "Hay que advertir, no obstante, que la cuantificación operada por el sujeto pasivo en su autoliquidación ni constituye ni se identifica con la liquidación tributaria. Aunque materialmente tenga el mismo contenido y finalidad, *la liquidación del tributo continúa siendo hoy por hoy una función administrativa, ejercida a través de procedimientos y potestades de carácter reglado*, y los efectos que le atribuye la LGT sólo pueden predicarse de la determinación de la cuantía efectuada por la Administración, no de las operaciones que a este fin lleva a cabo el particular" en *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit.

7 Cfr. José Juan FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero Español -Instituciones-*, ob. cit., p. 490, donde expresa "Como es obvio, cuando

tema adoptado por el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires -T.O. 2011- (en adelante Código Fiscal) [8] y por el régimen nacional [9].

es el contribuyente el que liquida el tributo no existe un acto administrativo de liquidación. Evidentemente tal acto no existe en el caso en que la liquidación y el pago del impuesto se efectúen sin intervención alguna de la Administración (...) Tampoco existe, en el caso de las autoliquidaciones. En estos supuestos, la declaración-liquidación se presenta ante la Administración, y ante ella se efectúa el correspondiente ingreso. Se realiza, pues, una declaración hecha por el contribuyente y admitida por la Administración, y se realiza también una liquidación hecha por el contribuyente. Pero creemos, con Gota Losada, que en estos casos la Administración no realiza ningún acto de liquidación. Realiza, simplemente, con relación a la cantidad ingresada, una actividad de caja. De modo expreso admite el ingreso sin prejuzgar la cuantía de la obligación tributaria respecto de la cual no existe pronunciamiento alguno ni expreso, ni tácito ni presunto".

8 En su artículo 42, que sostiene "La determinación de las obligaciones fiscales se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que los contribuyentes, responsables o terceros presenten a la Autoridad de Aplicación, o en base a datos que ésta posea y que utilice para efectuar la determinación o liquidación administrativa, según lo establecido con carácter general para el gravamen de que se trate". El TFABA, Sala I, en la causa "Molicon S.A.", de fecha 12/06/08, Registro N° 1050, agregó que "... prima recordar que el Código Fiscal adopta el sistema de 'autoliquidación de impuestos' para la gabela sub-análisis, ergo, es el propio sujeto obligado quien pone en conocimiento de la Autoridad Tributaria, su situación fiscal mediante la presentación de las pertinentes declaraciones juradas".

9 En cuanto al sistema nacional, el TFN, Sala D, en autos "C.J.M.", de fecha 14/02/03, IMP. 2003-B, 2142, expresó "Al respecto cabe señalar que el art. 11 de la ley 11.683 (t. o. 1998 y modif.) establece que: 'La determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley, se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establecerá la Administración Federal de Ingresos Públicos', estableciendo el art. 5 del mismo cuerpo normativo quiénes son los contribuyentes obligados a presentar declaración jurada, de tal manera que el sistema implementado por la referida ley procedimental se inscribe en el sistema de autodeterminación, no cupiendo a la repartición fiscal responsabilidad alguna -como lo pretende el apelante respecto de la categorización que le correspondía en el I.V.A.-, salvo las facultades de verificación que le competen según lo establece el art. 13 de la ley a que nos estamos refiriendo".

Por nuestra parte, agregamos que la otra posición -la cual sostiene que la determinación del tributo puede ser realizada únicamente por la Administración Fiscal- no explica claramente qué sucede con aquellos casos en que los sujetos pasivos determinan su obligación fiscal e ingresan el monto de impuesto, sin que les sea reclamado ningún importe adicional. Piénsese que -en nuestro sistema- el primer destinatario de la norma tributaria es el particular y la Administración Fiscal únicamente verifica un bajo número de las declaraciones juradas presentadas; en estos casos -según esta teoría- no existiría propiamente determinación.

De las consideraciones efectuadas, podemos deducir que, con excepción de los impuestos liquidados administrativamente -v.gr. Impuesto Inmobiliario, Impuesto a los Automotores e Impuesto a las Embarcaciones Deportivas o de Recreación-, la auto-determinación es la regla general [10] y la determinación de oficio es la excepción [11].

El particular tiene el deber de calificar legalmente los hechos -con relevancia fiscal- que desarrolla, efectuar la medición correspondiente y calcular el tributo que debe pagar para, una vez liquidado, ingresarlo a las arcas fiscales. En estos casos, se observa fácilmente que existe determinación del tributo por parte del particular, aun cuando se encuentre sujeta a verificación por parte de la Administración, lo cual no puede cambiar la naturaleza del acto realizado por aquél.

Entendemos que la razón por la cual el sujeto pasivo debe determinar -en primer lugar y como regla general- la obligación tributaria no es caprichosa, sino que encuentra sustento en que -normalmente- es él quien está en mejores condiciones

10 En este sentido, respecto de los tributos nacionales, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala B, en autos "Incidente de apelación del auto de procesamiento de Jorge Ernesto Rodríguez en causa n° 214/2005(290) Shock Entertainment S.A. s/inf. ley. 24.769", de fecha 25/10/07. LL 2008-B-537.

11 Esta cuestión ha sido puesta de relieve por la Sala I del TFABA, *in re* "Gomería Alberti S.R.L." (de fecha 11/03/2010, Registro N° 1329).

de reconocer la existencia del hecho imponible y determinar el monto de la obligación impositiva, teniendo en su poder los registros -contables, informáticos, entre otros- y la documentación que le permiten hacerlo en forma cierta.

Expuesto ello, advertimos que no se han suscitado inconvenientes para reconocer el acto realizado por el sujeto pasivo, mediante el cual determina sus obligaciones fiscales; este acto ha sido denominado "declaración jurada".

III. Declaración jurada

1. Concepto

La jurisprudencia, en nuestro sistema tributario, expresó que si bien cuando se perfecciona el hecho imponible nace la obligación de pagar al Fisco el impuesto, dicha obligación se torna líquida y exigible cuando se materializa la liquidación, mediante la declaración jurada respectiva [12].

La declaración jurada es un acto jurídico realizado por un particular -el cual tiene o puede tener cierta vinculación con un hecho imponible- que se efectúa en cumplimiento de un deber formal, cuyo contenido es una manifestación de conocimiento sobre hechos -propios o de terceros- con trascendencia tributaria y la correspondiente calificación legal, que debe cumplir determinadas formas exigidas legalmente y va dirigido a la Administración Fiscal. Por medio de dicho acto, se exterioriza y liquida la obligación fiscal o se proporciona información tributaria al Organismo Fiscal.

Entendemos que la *declaración jurada* debería denominarse *declaración tributaria*, toda vez que -como expondremos *infra* (Punto III.4.C.)- la violación de lo afirmado bajo juramento sólo debería tener consecuencias morales y no jurídicas. Sin embargo, toda vez que el Código Fiscal utiliza los términos

12 TFABA, Sala I, en autos "Molicon S.A.", citado.

señalados en primer lugar [13], estimamos conveniente mantenerlos.

Para desarrollar analíticamente el concepto brindado, expondremos la naturaleza jurídica de la declaración jurada, así como también, si es cumplimiento de un deber, cuál es su contenido, a quién va dirigida y las formas que debe reunir.

A. *Naturaleza jurídica*

a. Acto jurídico

Al respecto, podemos sostener que la declaración jurada es un *acto jurídico*, o en otros términos, un hecho humano, voluntario y lícito, que tiene como fin inmediato "aniquilar derechos", o sea, extinguir la obligación legal que prescribe dicho comportamiento [14]. En este sentido, la declaración cumple todos los requisitos previstos legalmente para ser un acto jurídico [15].

Ésta es la posición adoptada por el Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires (en adelante TFABA) [16], al exponer que es un "acto jurídico determinativo" realizado por el sujeto pasivo del tributo. Sobre el tema -agregó- existen dos posiciones [17], "...por una parte, que la declaración jurada es un 'acto debido' en virtud de las disposiciones legales, siendo su función solamente informativa, dependiendo su eficacia de la

13 V.gr., alude a la *declaración jurada* en los artículos 34 inciso a), 42 párrafo 2°, 43, 44 párrafo 2° y 3°, 49, 50 inciso 1°, 57, 58 párrafo 3°, entre muchos otros del Código Fiscal.

14 En virtud de esta obligación legal, el particular tiene el deber de presentar su declaración jurada.

15 Ver artículo 944 del Código Civil.

16 TFABA, Sala III, autos "Sambagini Pascual", de fecha 04/11/04, Registro N° 474.

17 Estas posiciones encuentran su origen según se acepte -o no- que el particular puede determinar la obligación fiscal. Según una parte de la doctrina, dicho acto queda reservado únicamente para la autoridad administrativa, en tanto que para otro sector -al cual adherimos- la determinación también puede ser realizada por el particular.

existencia de medios de prueba que confirmen la veracidad de los datos suministrados. (...) Por otra parte, se ha sostenido que la declaración jurada no es un simple medio de 'informar' a la Administración la existencia de un hecho imponible, sino que es una determinación 'definitiva' efectuada por el sujeto pasivo y lo responsabiliza por sus constancias, sin perjuicio de su verificación y eventual rectificación por parte de la Administración (...). Es dable decir, luego de expuestas ambas posiciones, que la declaración jurada no sólo informa la situación del contribuyente, sino que es un 'acto jurídico determinativo' del tributo, verificando en los hechos el presupuesto jurídico previsto en el ordenamiento tributario" [18].

De lo expuesto surge -además- que para el TFABA, la declaración jurada realizada por el sujeto pasivo del tributo constituye un verdadero acto de determinación de las obligaciones fiscales [19].

b. Acto debido

Otro sector de la doctrina ha expresado que la declaración tributaria es una prestación, objeto de una obligación legal. Por lo tanto tiene naturaleza de un *acto debido* [20].

Esta postura -entendemos- encuentra su fundamento en la teoría de los actos jurídicos formulada por CARNELUTTI [21]. Para

18 TFABA, Sala III, autos "Sambagini Pascual", citado.

19 En el mismo sentido, el Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, en autos "Gálvez Juan Manuel", de fecha 22/10/99, expresó que "Las declaraciones juradas presentadas por los sujetos pasivos constituyen un método autodeterminativo de la materia imponible y del 'quantum' contributivo".

20 Cfr. Dino JARACH, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Editorial CIMA, Buenos Aires, 1969, p. 397. Este autor, hace referencia a que la declaración jurada es un acto debido, sin efectuar mayores consideraciones. Idéntica posición adopta Salvatore SAMMARTINO, "La declaración de impuesto", en *Tratado de Derecho Tributario*, dirigido por Andrea AMATUCCI, Temis, Bogotá, 2001, T. II, pp. 332 y ss., especialmente p. 333. Entiende este autor, que "Si la declaración impositiva es un acto debido con efectos predeterminados por la ley, no puede calificarse como negocio jurídico [acto jurídico en el sistema argentino]".

21 Francesco CARNELUTTI, *Instituciones del Proceso Civil*, traducción de la 5ª edición italiana por Santiago SENTÍS MELENDO, Ediciones Jurídicas

este autor, los actos jurídicos para su clasificación -desde el punto de vista de la función-, pueden agruparse en transitivos (que son ejercicio de un poder) e intransitivos (que son cumplimiento o incumplimiento de un deber); luego de ello, efectúa una diferenciación entre carga y obligación, agregando que los actos intransitivos se dividen en lícitos (el acto correspondiente a la carga, ya sea de cumplimiento o de incumplimiento, o el cumplimiento de la obligación) y en ilícitos (cuando existe incumplimiento de una obligación). Finalmente, agrega que "Los cumplimientos de deberes, que son, como se dijo (...), actos intransitivos lícitos, se distinguen finalmente en *actos necesarios o bien debidos según que la situación jurídica sea una carga o bien una obligación*" [22].

En conclusión, la declaración jurada sería un *acto debido* [23], porque -en el pensamiento de CARNELUTTI- la situación jurídica se vincula al cumplimiento de una obligación. Según esta concepción, el particular no sería jurídicamente libre de elegir entre cumplir o no cumplir, sino que se encuentra constreñido legalmente a realizar tal acto.

A diferencia de los juristas citados, entendemos que, sin perjuicio de la obligación legal que pesa sobre el particular de efectuar su declaración jurada, éste sigue teniendo libertad, la cual no se ve alterada por el cumplimiento de una obligación establecida legal o administrativamente. En otros términos, para el Derecho únicamente se excluye la libertad cuando un sujeto se encuentra frente a una coacción externa [24], sin contemplar la coacción jurídica.

Europa-Argentina (Ejea), Buenos Aires, 1959, Volumen I, p. 421 y ss.

22 Francesco CARNELUTTI, ob. cit., pp. 433-434.

23 Sería un "acto jurídico intransitivo lícito debido".

24 Según lo dispone el Código Civil, en su artículo 936, que prevé "Habrá falta de libertad en los agentes, cuando se emplease contra ellos una fuerza irresistible".

Finalmente, la clasificación de los actos jurídicos desarrollada por CARNELUTTI -que brinda apoyo al "acto debido"- no encuentra su correlato legal en nuestro país [25].

c. Confesión extrajudicial

Algunos autores han afirmado que la declaración jurada es una confesión extrajudicial del particular [26].

Por nuestra parte, entendemos que esta posición confunde la naturaleza jurídica de la declaración jurada, con el contenido del acto en cuestión.

d. Nuestra opinión

En virtud de las breves consideraciones efectuadas, entendemos que la declaración jurada es un acto jurídico unilateral [27].

Como expusimos, es un acto jurídico -en los términos del Código Civil-, toda vez que es un acto voluntario y lícito que tiene por fin inmediato aniquilar derechos, o en otros términos, cumplir con una obligación legal [28]. Este acto jurídico es unilateral [29], porque alcanza para formarlo la voluntad de una sola persona, en el caso, el particular que efectúa su declaración jurada.

En efecto, para realizar el acto no resulta necesaria la voluntad de la Administración Fiscal, que es -simplemente- el destinatario legal de dicho acto. Asimismo, al momento de la realización por parte del particular, aquélla no puede oponerse, objetarla o contrarrestarla, debiendo limitarse únicamente a receptarla [30].

25 Ver artículos 944 y ss. del Código Civil.

26 Así, TESORO y PUGLIESE, citados por MARTÍN QUERALT y ot., en *Curso de Derecho Financiero y Tributario,* ob. cit.

27 Cfr. artículos 944 y 946 del Código Civil.

28 La obligación de presentar la declaración jurada.

29 Artículo 946 del Código Civil.

30 El Tribunal Supremo de España ha expresado que dicho acto ha "...de realizarse directamente por el particular, sin participación alguna de los órganos administrativos de gestión, que tienen una posición pasiva, recepticia, aun cuando conservan la potestad de comprobación" (STS de 15 de diciembre de 1986, F.J. 3°)

Este acto jurídico unilateral implica el cumplimiento de una obligación de hacer -el deber de realizar la declaración jurada- lo cual no modifica, en modo alguno, su naturaleza.

B. *Cumplimiento de un deber formal*

El particular -mediante la declaración jurada- cumple una obligación de hacer, impuesta por el Código Fiscal -cfr. artículo 34, inciso a-. Allí, el texto legal prescribe que los contribuyentes deberán presentar sus declaraciones juradas cuando así esté dispuesto. Existen numerosos casos en donde la legislación -Código Fiscal, reglamentos, etc.- ha dispuesto la presentación de declaraciones juradas. A modo de ejemplo -sin agotar todos los supuestos-, expondremos algunos de ellos.

En el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, los contribuyentes deberán presentar una declaración jurada en la que se determinará el impuesto del período fiscal anual e incluirá el resumen de la totalidad de las operaciones del período [31]; los contribuyentes comprendidos en las disposiciones del Convenio Multilateral -del 18 de agosto de 1977 y sus modificaciones-, presentarán una declaración jurada anual, determinativa de los coeficientes de ingresos y gastos a aplicar por jurisdicción y demás requisitos que establezca la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral (cfr. artículo 210 del Código Fiscal). En caso de contribuyentes no inscriptos, la Autoridad de Aplicación los intimará para que dentro de los cinco (5) días se inscriban y presenten las declaraciones juradas (cfr. artículo 211 del Código Fiscal).

En el Impuesto a los Automotores, los representantes, consignatarios o agentes autorizados para la venta de vehículos automotores y acoplados nuevos o usados, deberán exigir de

31 Para los anticipos, según la delegación efectuada por el artículo 210, 1° párrafo, del Código Fiscal, la obligación de presentar la declaración jurada surge de la Disposición Normativa Serie "B" N° 01/04, artículos 57 (contribuyentes de SIRFT-BAIRES) y 58 y siguientes para los comprendidos en el Sistema Ingresos Brutos Provincia de Buenos Aires.

los compradores y/o vendedores de cada vehículo la presentación de la declaración jurada y comprobantes de pago del impuesto (cfr. artículo 230 del Código Fiscal). Asimismo, los propietarios o responsables de vehículos automotores que los radiquen en la Provincia, deberán presentar una declaración jurada ante la Administración Fiscal (cfr. artículo 21, decreto N° 9394/86).

En el Impuesto a las Embarcaciones Deportivas o de Recreación, a los efectos del empadronamiento, los responsables del impuesto deberán presentar a la Autoridad de Aplicación una declaración jurada, con los datos necesarios para calcular el mismo conforme al artículo pertinente de la Ley Impositiva, así como aquellos datos que la misma Autoridad de Aplicación juzgue necesarios. Cada vez que se produzca un hecho que altere el valor de la embarcación, el responsable deberá entregar una nueva declaración jurada (cfr. artículo 248 del Código Fiscal).

En el Impuesto de Sellos, para el gravamen correspondiente a los actos o contratos pasados por escritura pública, deberá presentarse declaración jurada (cfr. artículo 301 del Código Fiscal).

Corresponde señalar, que al tratarse de una obligación de hacer, el cumplimiento siempre se efectúa por la sola voluntad del deudor [32].

C. *Contenido*

a. Manifestación de conocimiento sobre hechos y derecho

La declaración jurada tiene, como contenido esencial, una

32 En caso de omitir la presentación de declaraciones juradas, ver *infra* Punto III.3.B., la Administración Fiscal podrá imponer sanciones al particular y determinar de oficio el tributo, pero no podrá compeler a éste a realizar la presentación de las mismas. En otros términos, no se puede ejercer violencia sobre la persona del particular para que cumpla su obligación (*Nemo potest precisae cogi ad factum*, nadie puede ser compelido a prestar su propio hecho).

manifestación de conocimiento por parte del particular, respecto de determinados hechos y del derecho aplicable [33].

Estos hechos deben tener trascendencia tributaria. Allí se encuentra el límite para los deberes formales que puede imponer la Administración Fiscal.

En tal sentido, los contribuyentes y demás responsables tienen la obligación de cumplir con los deberes formales previstos legalmente, *a fin de permitir o facilitar la recaudación, fiscalización y determinación de los gravámenes* [34]. Ello es así, toda vez que las facultades conferidas al Organismo Fiscal persiguen el logro del fin público para el cual ha sido creado, no pudiendo apartarse de él.

Por lo tanto, dicho ente no se encuentra facultado para imponer deberes formales -como la obligación de presentar una declaración jurada informando sobre hechos que no tienen trascendencia tributaria- que excede la finalidad aludida. Ha expresado la doctrina que "Desde el punto de vista de los fines a los que tienden las facultades de la administración y los deberes formales de los contribuyentes, responsables y terceros, cabe señalar que ellas tienden no sólo a verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales, sustantivas o formales, sino también y sobre todo a reunir pruebas de la existencia de obligaciones tributarias y de su cuantía" [35].

La declaración jurada contiene -además de los hechos con trascendencia tributaria- una manifestación de conocimiento del derecho aplicable. En tal sentido, afirmó la doctrina que "...el conocimiento que es objeto de la declaración no es sólo un

33 En tal sentido, el Tribunal Supremo de España expresó que la "... autoliquidación es una operación ontológicamente diferenciada de la mera descripción de hechos y datos en que, en términos generales, consiste una declaración tributaria. La autoliquidación presupone la interpretación y aplicación por el particular del ordenamiento jurídico tributario, incluida, lógicamente, la calificación de los datos y hechos declarados" (STS de 9 de diciembre de 1997, Fundamento Jurídico 5°).

34 Cfr. artículo 34 del Código Fiscal.

35 Dino JARACH. *Curso Superior de Derecho Tributario*, ob. cit., p. 394.

conocimiento de hechos, sino que puede comprender también el conocimiento del derecho, involucrando un juicio, por parte del declarante, respecto del encuadramiento en las normas de los hechos verificados en la realidad concreta como también otros juicios del mismo declarante respecto de la atribución de valores según las pautas legales" [36].

Como hemos expuesto, el particular es el primer destinatario de las normas tributarias, es quien debe encuadrar legalmente los hechos -con relevancia fiscal- que desarrolla.

D. *Forma*

Con relación a la forma, la Administración establece distintos recaudos que debe cumplir el particular para la presentación de las declaraciones juradas, los cuales son establecidos según quien la realice -el contribuyente, responsable o tercero-, así como también la categoría de contribuyente y el tributo involucrado [37].

Hablamos, pues, de *presentación* de la declaración jurada, toda vez que -según las disposiciones legales vigentes- ella se confecciona en soporte papel o digital -según el caso- y luego se presenta ante el Organismo Fiscal. Sin embargo, entendemos importante señalar que la presentación implica que el contribuyente -en ese momento- declara bajo juramento su situación fiscal, informa sobre ciertos hechos o determina la obligación tributaria. Si el ordenamiento tributario previese otra forma de realizar dicha declaración, y el contribuyente o responsable pudiese hacerlo en forma verbal, ello no modificaría la naturaleza del acto jurídico que se lleva a cabo, que consiste en *declarar*, o en otros términos, manifestar o hacer conocer a la Administración Fiscal la naturaleza y circunstancias del hecho imponible [38].

36 Id., p. 396.

37 Sin pretender enumerar todos los casos, cuando se trate de un contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, incluido en el SIRFT-BAIRES, deberá utilizar los formularios, instructivos y aplicativos previstos en los artículos 54 y ss.; si se encuentra en el Sistema Ingresos Brutos Provincia de Buenos Aires, los previstos en los artículos 58 y ss. y si se encuentra incluido en el Convenio Multilateral, los previstos en los artículos 63 y ss., todos de la Disposición Normativa Serie B N° 01/04.

En el caso de los agentes de recaudación, las declaraciones juradas e informes deberán presentarse en los formularios oficiales aprobados por la Administración Fiscal, devolviéndose copia con constancia de la fecha de presentación al responsable. Cuando rija la obligación de presentar las declaraciones juradas y demás comprobantes en soporte magnético, se utilizarán los aplicativos, trámite y contenido especificados por la Autoridad de Aplicación [39].

Resulta razonable que tratándose de declaraciones juradas, cuyo contenido engendra situaciones trascendentes tanto para el contribuyente como para la Administración Fiscal, se exijan determinadas condiciones de presentación que aseguren y garanticen su legitimidad [40].

2. Clasificación

De lo expuesto en el punto anterior, podemos efectuar una clasificación de las declaraciones juradas. Éstas pueden dividirse [41] en: a) *Determinativas*, y b) *Informativas*. Las primeras, a su vez, pueden clasificarse en: d*eclaraciones juradas determinativas originales* y *declaraciones juradas determinativas rectificativas*.

38 Cfr. *Diccionario de la Real Academia Española*, 22ª edición, voz "Declarar", 1ª y 3ª acepciones.

39 Cfr. artículo 240 de la Disposición Normativa Serie B N° 01/04.

40 Cfr. TFN, Sala D, en autos "Pertrack S.A. (Perkins Argentina S.A.I.C.)", de fecha 12/02/08.

41 La clasificación en cuestión es admitida por la jurisprudencia, v.gr. TFABA, Sala I, en autos "Molicon S.A.", citado, al expresar "...corresponde distinguir dentro del instituto de la declaración jurada, el carácter que las mismas presentan, es decir si son del tipo determinativo o informativo".

A. *Declaraciones juradas determinativas*

Por medio de esta especie de declaración jurada, el sujeto pasivo exterioriza la obligación tributaria y -a su vez- la liquida; ello puede originar monto de impuesto a ingresar a las arcas fiscales, no arrojar deuda alguna o reflejar un saldo a favor del contribuyente o responsable.

Las *declaraciones juradas determinativas originales* son las que presenta el sujeto pasivo por primera -o única- vez, respecto de un tributo y por un período fiscal o un hecho acontecido. Por ejemplo, respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, la declaración jurada anual correspondiente al período fiscal 2007, presentada por el contribuyente al vencimiento del plazo general, v.gr. el día 25 de marzo de 2008.

Las *declaraciones juradas determinativas rectificativas*, son aquellas presentadas por el sujeto pasivo respecto de un tributo, por un período fiscal o hecho acontecido, pero con posterioridad a la original [42]. Esta subespecie de declaración jurada determinativa, tiene como particularidad -por imperativo legal [43]- que no puede reducir el monto exteriorizado en la declaración jurada determinativa original, salvo en los casos de errores de cálculo cometidos en la misma declaración.

Entendemos que las formalidades exigidas para la declaración jurada determinativa original, se extienden a la rectificativa [44], salvo que el ordenamiento legal prevea expresamente lo contrario.

42 A ella aluden los artículos 51 -4° párrafo-, 52 -*in fine*-, 58 -3° y 4° párrafos-, 64, 103 -2° párrafo- y 174 -2° párrafo-, del Código Fiscal -T.O. 2011-.

43 Cfr. artículo 43 del Código Fiscal.

44 Cfr. TFN, Sala D, en autos "Pertrack S.A. (Perkins Argentina S.A.I.C.)", citado, donde expresó que "...ni en el reclamo incoado ante el ente fiscal ni ante esta instancia, la recurrente expuso las razones que la llevan a interpretar que las rectificativas deben correr una suerte distinta al procedimiento que sigue para la confección y presentación de las declaraciones originales -esto es mediante la vía informática-, ya que aunque pueda pretenderse que el Fisco debe incluir expresamente en la normativa general de presentación el caso de las rectificativas, en la práctica el organismo no lo ha hecho, por lo que el caso 'excepcional' de las rectificativas no es tal y por la misma razón no deben ser tratadas como una excepción. Que el contribuyente es responsable por los datos que consigna en las declaraciones juradas y si bien la ley de procedimiento tributario contempla que en el caso de haberse cometido errores de cálculo pueda rectificarse la declaración, ello no autoriza a suponer que el Fisco deba dictar normas específicas sobre la presentación de las declaraciones rectificativas. Que a tenor de lo expresado resulta que la actora debió ajustar la presentación de la declaración rectificativa a las regulaciones vigentes en materia de presentación de declaraciones juradas sin hacer distinción alguna si se trataba de la original o de una posterior".

B. *Declaraciones juradas informativas*

Por medio de estas declaraciones juradas, los contribuyentes, responsables o terceros, proporcionan información tributaria a la Administración Fiscal.

La *información tributaria* es aquella cuyo contenido consiste en un hecho directamente imputable a un contribuyente determinado; son los datos que, estando en posesión de una persona física o jurídica, pública o privada, afectan a otra con trascendencia tributaria para esta última [45]. Se puede diferenciar entre *datos propios* y *referenciados: dato propio* es aquel que procede de la misma persona para la que tiene trascendencia; *dato referenciado* es aquel dato que, procediendo de una persona determinada, tiene trascendencia para otra distinta a la que se refiere. Es evidente, por lo general, que todo dato referenciado es un dato propio en virtud de la fuente de la cual se obtiene, pero para las personas que aparecen relacionadas en la declaración será referenciado.

Finalmente, en cuanto a la obtención de datos referenciados, tiene dos formas de producirse: por *suministro* o por *captación*. La obtención por *suministro* se produce en aquellos casos en que la norma establece la obligación de proporcionar

45 Cfr. MANTERO SANZ, A., *Procedimiento en la inspección tributaria,* citado por CASADO OLLERO y ot., *Cuestiones Tributarias Prácticas,* ob. cit., p. 236.

determinados datos, sin necesidad de que la Administración tributaria lo requiera (v.gr. regímenes generales de información); la obtención por *captación* supone una actuación individualizada de la Administración, que exige a un sujeto que le proporcione unos datos determinados, los cuales, de no exigirse expresamente, nunca se proporcionarían (v.gr. requerimientos). En la obtención de datos por suministro, la Administración Fiscal espera que se le proporcionen los datos, en tanto que en la obtención por captación, la Administración debe tener siempre la iniciativa, ya que el poseedor de los datos no los proporcionará a menos que se le requiera especialmente [46].

En todos los casos (sean datos propios o referenciados, obtenidos por suministro o captación), la información tributaria deberá proporcionarse a la Administración Fiscal mediante las declaraciones juradas informativas.

3. Efectos

A los fines de analizar los efectos que produce la declaración jurada, corresponde hacer una primera distinción, según si aquélla es presentada (o no) por el particular.

A. *Presentación de la declaración jurada*

La presentación de la declaración jurada produce distintos efectos, los cuales pueden agruparse en *formales* y *materiales*.

El efecto formal más importante es el cumplimiento de un deber establecido a cargo del particular, en virtud de lo cual se libera de una obligación.

Por otra parte, el principal efecto material ha sido expresado claramente por el TFABA, al decir que "...la autodeterminación realizada por el sujeto pasivo del tributo, constituye la determinación del tributo prevista en el ordenamiento, la cual ha de ser tomada como válida por la Autoridad de Aplicación,

46 Cfr. ob. cit en nota anterior, p. 237.

hasta la verificación -en caso de considerarla inexacta según el artículo 37 del Código Fiscal, T.O. 2004- y posterior determinación de la misma" [47].

De lo expuesto se deduce que, con la presentación de la declaración jurada, el particular determina su obligación fiscal y en su caso, tiene el deber de ingresar el monto de impuesto resultante, pudiendo la Administración Fiscal -a partir de dicho momento- ejercer las facultades de verificación sobre las declaraciones juradas presentadas.

Asimismo, en caso de que la declaración jurada sea determinativa y el contribuyente o responsable no ingrese el gravamen, la Autoridad de Aplicación deberá iniciar el correspondiente juicio de apremio para perseguir el cobro de su crédito [48].

Cuando el contribuyente presente sus declaraciones juradas determinativas por seis (6) o más anticipos correspondientes al período fiscal en curso o a los últimos dos períodos fiscales vencidos, declarando no tener actividad, la Administración Fiscal podrá liquidar el monto de las obligaciones fiscales adeudadas [49], utilizando determinadas presunciones previstas legalmente [50], sin necesidad de recurrir al procedimiento de determinación de oficio [51].

B. *No presentación de la declaración jurada*

Si el particular no la presenta, se producen distintos efec-

47 TFABA, Sala III, autos "Sambagini Pascual", citado.

48 Cfr. artículo 104 inciso c) del Código Fiscal.

49 Cfr. artículo 58, párrafo 4°, del Código Fiscal.

50 Según lo dispone el artículo 47 del Código Fiscal.

51 Sin perjuicio de ello, la Justicia ha ordenado -en estos casos- que la Administración Fiscal debe proceder a determinar de oficio la obligación fiscal del sujeto pasivo, según el procedimiento previsto en el artículo 113 del Código Fiscal. En tal sentido, ver Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo del Departamento Judicial La Plata en la causa "B., O. R. c/Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/medida cautelar autónoma o anticipada" de fecha 6/12/06.

tos según se trate de declaraciones juradas determinativas o informativas.

Cuando la declaración jurada omitida es la determinativa, la Administración Fiscal debe proceder a fiscalizar al sujeto pasivo y a determinar de oficio la obligación fiscal, sobre base cierta o presunta. En su caso, aplicará las sanciones establecidas en el artículo 60, párrafo 6°, del Código Fiscal y si la falta de presentación de la declaración jurada conlleva el incumplimiento total o parcial de la obligación tributaria, corresponderá también la aplicación de la sanción de multa prevista en el artículo 61 (cfr. párrafos 1° y 4°, del Código Fiscal [52]).

En aquellos casos en que el particular no hubiese presentado declaraciones juradas por seis (6) o más anticipos correspondientes al período fiscal en curso o a los últimos dos (2) períodos fiscales vencidos, la Administración Fiscal podrá liquidar el monto de las obligaciones fiscales adeudadas, conforme al sistema analizado en el Punto III.3.A. (para los casos en que las declaraciones juradas fueron presentadas, pero declarando no tener actividad).

Por otra parte, si la declaración jurada que se omite es la informativa, la Administración Fiscal podrá imponer las sanciones previstas en el artículo 60, 2° párrafo, del Código Fiscal. En los casos en que la información requerida resulte necesaria para poder determinar de oficio las obligaciones fiscales sobre base cierta, ante el incumplimiento reiterado por parte del particular, el Organismo Fiscal podrá recurrir a la determinación sobre base presunta y el contribuyente o responsable incurrirá en resistencia pasiva a la fiscalización [53].

52 En este punto, el artículo 45 de la ley nacional N° 11.683 es más claro, al disponer: "El que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas (...) será sancionado...". Entendemos que del juego armonioso de los párrafos 1° y 4° del artículo 61, del Código Fiscal, el tipo infraccional es idéntico al establecido en la legislación nacional aludida, aunque con una redacción más confusa.

53 Cfr. artículo 50 inciso 9) del Código Fiscal.

4. Caracteres de la declaración jurada determinativa

Los caracteres de la declaración jurada determinativa han sido expuestos -sintéticamente- por la jurisprudencia. Así, el TFABA expresó que de no mediar impugnación por parte de la Administración Fiscal -la cual se realiza mediante la determinación de oficio- "...la declaración jurada conserva su carácter de determinación del tributo, gozando de 'estabilidad' y presunción de exactitud" [54]. Asimismo, el TFN afirmó que "Las mismas tienen carácter de estabilidad, es decir, adquieren virtualidad jurídica desde el momento de su presentación (...). Tienen carácter definitivo, ya que no puede alterarse su contenido una vez presentadas -salvo por errores de cálculo que pudieran resultar de la misma declaración- sin dispensar las responsabilidades consiguientes una vez cumplida la aludida presentación, surtiendo el efecto de una liquidación definitiva" [55]. En tal sentido, la jurisprudencia también agregó que si bien la declaración jurada presentada por el sujeto pasivo está sujeta a verificación y es susceptible de ser modificada por la Administración Fiscal, mientras ésta no la rectifique y la sustituya por una determinación de oficio, es el instrumento que regula la existencia y medida de la obligación tributaria [56].

Las declaraciones juradas son secretas. Es inveterada doctrina de la Corte Suprema de Justicia Nacional que el sentido de la previsión consagrada en el actual art. 101 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones) [57] es llevar tranquilidad al ánimo del contribuyente, con la ineludible consecuencia de que cualquier manifestación que se formule ante la DGI será secreta. Se trata, pues, de la seguridad jurídica como medio

54 TFABA, Sala III, autos "Sambagini Pascual", citado.

55 TFN, Sala A, en autos "Gálvez Juan Manuel", citado.

56 Cfr. C.N.Fed. Cont. Adm. Sala I, autos "Moukarel SAICIyF", de fecha 20/05/94.

57 Equivalente al artículo 163 del Código Fiscal.

decisivo establecido por el legislador para facilitar la adecuada percepción de la renta pública [58].

En nuestro criterio [59], los caracteres de la declaración jurada efectuada por el particular pueden expresarse como: 1.- *Estabilidad*; 2.- *Presunción de exactitud*; 3.- *Vinculación*; 4.- *Secreto fiscal*; 5.- *Completitud*.

A. *Estabilidad*

La estabilidad es una cualidad de estable. Según el *Diccionario de la Real Academia Española* [60], "estable" -en su primera acepción- significa que se mantiene sin peligro de cambiar, caer o desaparecer.

De acuerdo a ello, la declaración jurada es estable, en tanto regula la relación entre el particular y la Administración Fiscal, conteniendo una determinación y liquidación de la obligación fiscal que se mantiene sin peligro de cambiar o desaparecer.

Sin embargo, corresponde efectuar dos aclaraciones necesarias. La primera es que la aludida estabilidad se establece a favor del contribuyente, quien puede -según lo admite implícitamente el Código Fiscal en su artículo 43- corregir, modificar o cambiar la declaración jurada presentada, siempre que no reduzca el monto determinado y liquidado, salvo en los casos de errores de cálculo cometidos en la declaración o liquidación misma. La segunda es que -como bien ha señalado el TFABA- la estabilidad se mantiene siempre que no medie impugnación fundada por parte de la Administración Fiscal, la cual deberá efectuarse a través del procedimiento de determinación de oficio del tributo.

58 CSJN, en *Fallos*, 237:355; 248:627; 250:530, entre otros.

59 Este criterio es receptado en el voto de la Dra. Hardoy, *in re* "TIMUKA S.A.C.I.C.I.Y.F.", de fecha 02/05/2013, Registro N° 2646.

60 *Diccionario de la Real Academia Española*, cit.

B. *Presunción de exactitud*

De conformidad con esta característica, la declaración jurada realizada por el particular se presume exacta, lo cual implica que la Administración Fiscal -en principio- sólo puede reclamar al contribuyente el monto declarado y liquidado por él [61].

En caso de que el Organismo Fiscal entienda que el tributo ha sido determinado y liquidado en más o en menos por el particular -v.gr. al sostener que la declaración jurada presentada es inexacta-, deberá impugnarla mediante el procedimiento de determinación de oficio, rigiendo la presunción de exactitud hasta el dictado de la resolución administrativa que efectúe la determinación.

C. *Vinculación*

La declaración jurada efectuada ante la Administración Fiscal vincula al particular. Ello no implica -como sostiene la doctrina- negar la posibilidad de integrar, modificar o revocar una declaración precedente [62], pero -agregamos- existen determinados límites respecto del ejercicio de esa facultad, que encuentran su fundamento en que este carácter fue establecido en favor de la Administración Fiscal.

Sobre la base de lo expuesto, podemos decir que la determinación y liquidación efectuada por el particular en su declaración jurada tiene carácter definitivo y lo obliga por los montos allí consignados, no pudiendo dejarla sin efecto o reducir las sumas declaradas por correcciones posteriores, cualquiera sea

61 Ello se observa en el artículo 104 del Código Fiscal, que estipula que la Administración Fiscal "...podrá ejecutar por vía de apremio y sin previa intimación de pago, la deuda por gravámenes, intereses y multas no abonadas en los términos establecidos y resultantes de:... c) Declaración Jurada".

62 Cfr. Salvatore SAMMARTINO, "La declaración de impuesto", en *Tratado de Derecho Tributario*, dirigido por Andrea AMATUCCI, p. 318.

la forma de su instrumentación, salvo en los casos de errores de cálculo cometidos en la declaración o liquidación misma [63].

En este punto, conviene analizar la trascendencia del juramento efectuado en la declaración. Según ha expresado la doctrina, en principio, "...la violación de lo afirmado bajo juramento sólo debería tener consecuencias morales y no jurídicas, de modo que el fisco tendría que calificar las infracciones según las verificaciones que realice, como si no existiere la declaración jurada. Por otra parte, llamar declaración jurada a la presentación de un formulario impreso que el contribuyente completa conforme a su leal saber y entender, es desnaturalizar la solemnidad del juramento y debilitar los fundamentos éticos de su institución" [64]. Observamos que la ley le ha otorgado efectos jurídicos al juramento efectuado por el particular en su declaración, el cual lo vincula y -asimismo- lo obliga a ingresar los montos determinados.

A raíz de ello, en caso de que el sujeto pasivo determine y liquide en su declaración jurada un tributo mayor al que legalmente le corresponde abonar, estará obligado a ingresar el monto declarado y luego la Administración Fiscal deberá -de oficio o a pedido de parte- realizar su devolución, acreditación o compensación [65].

63 Cfr. artículo 43 del Código Fiscal. En el mismo sentido, voto de la Dra. Hardoy *in re* "TIMUKA S.A.C.I.C.I.Y.F.", citado.

64 Carlos M. GIULIANI FONROUGE y Susana Camila NAVARRINE, *Procedimiento tributario y de la seguridad social*, cit., p. 157.

65 Cfr. artículo 103 del Código Fiscal. La Sala III del TFABA, en la causa "Clínica San Nicolás S.A.", de fecha 27/06/2013, Registro N° 2689, expresó que "resulta evidente que para que la Autoridad de Aplicación proceda oportunamente a la compensación de un saldo a favor (en los términos del artículo 102 del Código Fiscal T.O. 2011 y concordantes de años anteriores), éste debe estar previamente determinado, ya sea por el propio contribuyente (artículo 42 del Código Fiscal citado) o por el Fisco (en los casos en que la ley admite la liquidación administrativa o procede la determinación de oficio de las obligaciones fiscales, cfr. artículos 42 y 44 del citado cuerpo normativo)".

D. *Secreto fiscal*

El Código Fiscal dispone -en su artículo 163, parte pertinente- el secreto de las declaraciones juradas, comunicaciones e informes que los contribuyentes, responsables o terceros presenten a la Autoridad de Aplicación.

Según se expuso (Punto III.4.) la Corte Nacional ha entendido que la norma tiene un doble propósito: a) llevar tranquilidad al ánimo del contribuyente, con la ineludible consecuencia de que cualquier manifestación que formule ante la Administración Fiscal será secreta; b) asegurar, mediante la consagración del principio de seguridad jurídica, la adecuada percepción de la renta pública.

Sin embargo, el rigorismo de la prohibición fue atenuado -por el Máximo Tribunal nacional- en los casos en que el propio autor, en cuyo interés se estableció el secreto de las manifestaciones, es quien pide o consiente expresamente que se traigan como prueba en el juicio contra terceros, sus propias declaraciones presentadas ante el organismo fiscal [66]. En esta misma línea de pensamiento, el Código Fiscal dispone -en el artículo 163, 2° párrafo- que "los magistrados, funcionarios, empleados judiciales o de la Autoridad de Aplicación están obligados a mantener, en el ejercicio de sus funciones, la más estricta reserva, con respecto a cuanto llegue a su conocimiento en relación con la materia a que se refiere el párrafo anterior, sin poder comunicarlo a nadie, salvo a sus superiores jerárquicos *o, si lo estimare oportuno, a solicitud de los interesados*".

Entendemos que los magistrados y los restantes funcionarios aludidos en la norma deben guardar celosamente el secreto fiscal -consagrado en el primer párrafo del artículo- cuando no se encuentran en ejercicio de sus funciones, en tanto que durante el desempeño de estas últimas, deben observar la más estricta reserva de las cuestiones que lleguen a su conocimiento. Esta última previsión -estricta reserva- tiene dos

66 CSJN, en *Fallos*, 237:355; 248:627.

excepciones: a) Cuando la información sea solicitada por el superior e involucre declaraciones juradas, comunicaciones, informes -en todos los casos presentados por los contribuyentes, responsables o terceros- y juicios llevados ante el Tribunal Fiscal; b) Cuando lo solicite el interesado.

Agrega el artículo en cuestión -en su tercer párrafo- que "Las informaciones antedichas no serán admitidas como pruebas en causas judiciales debiendo los jueces rechazarlas de oficio, salvo en los procesos penales por delitos comunes cuando aquéllas se hallen directamente relacionadas con los hechos que se investiguen o que las solicite el interesado, siempre que la información no revele datos referentes a terceros". Se observa, pues, la obligación que pesa sobre el juez de rechazar de oficio la prueba que involucre declaraciones juradas, comunicaciones e informes presentados por los contribuyentes, responsables o terceros, con excepción de los procesos penales y en las condiciones aludidas. A dicha excepción, debe agregarse que en otras causas -administrativas y judiciales- y de conformidad a lo expuesto en el párrafo precedente, el interesado podrá solicitar a los magistrados, funcionarios, empleados judiciales o de la Autoridad de Aplicación, que informen sobre su situación fiscal.

El último párrafo de la norma en estudio -sustituido por la ley N° 13.529-, añade que "El deber de secreto no alcanza a la utilización de las informaciones por la Autoridad de Aplicación para la fiscalización de obligaciones tributarias diferentes de aquellas para las cuales fueron obtenidas, ni subsiste frente a pedidos de informes de otros organismos de la administración pública provincial en ejercicio de sus funciones específicas, las Municipalidades de la Provincia o, previo acuerdo de reciprocidad, del Fisco Nacional u otros fiscos provinciales". Esta previsión viene a limitar, frente a casos puntuales, el secreto fiscal.

El primer supuesto se vincula a la utilización de la información obtenida durante una fiscalización, la cual servirá para determinar otras obligaciones fiscales del particular. Un ejemplo bastante común en la práctica, es que durante la fis-

calización del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, la Administración Fiscal obtiene instrumentos -v.gr. contratos- suscriptos por el contribuyente o responsable, que no han tributado el Impuesto de Sellos; allí se aplica esta limitación al secreto fiscal.

El segundo caso previsto se refiere a pedidos de otros organismos de la Administración Pública provincial en ejercicio de sus funciones, supuesto que fue incluido en la reforma operada por la ley 13.529. Debido a la excesiva amplitud de esta excepción -toda vez que cualquier organismo público provincial puede sortear el secreto fiscal mediante un simple pedido-, entendemos que no se cumple con la finalidad del instituto.

Asimismo, el secreto fiscal no puede oponerse a los informes solicitados por las Municipalidades de la Provincia, o -previo acuerdo de reciprocidad- al Fisco Nacional u otros fiscos provinciales. En el caso de las Municipalidades, la norma debió aclarar que la excepción únicamente involucra a los pedidos de informes requeridos por los fiscos municipales, toda vez que de lo contrario, desaparecería el secreto fiscal frente a cualquier organismo municipal, finalidad que -seguramente- no ha sido perseguida por el legislador. El fundamento de la excepción, debe buscarse en que diversos Municipios de la Provincia de Buenos Aires han establecido como base imponible de la -denominada- "Tasa por Seguridad e Higiene", los ingresos brutos obtenidos por los contribuyentes, información que -generalmente- no poseen y pueden requerir fácilmente a la Administración Fiscal provincial sin vulnerar el secreto fiscal. Con relación al Fisco Nacional, la limitación encuentra sustento en el cruce de datos que realizan frecuentemente ambas Administraciones, las cuales confrontan las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes en las distintas jurisdicciones para detectar discordancias y comprobar la verdadera situación fiscal de aquéllos. Por último, la norma contempla el caso de los restantes fiscos provinciales, ante quienes no puede oponerse el secreto fiscal, lo cual encuentra sustento en la frecuente y necesaria cooperación que deben mantener, para la correcta fiscalización y recaudación de los

impuestos provinciales y -en el caso del Impuesto sobre los Ingresos Brutos- la aplicación del Convenio Multilateral.

E. *Completitud*

La declaración jurada debe contener todos los elementos y datos necesarios para la determinación y liquidación del tributo [67].

Este carácter -también denominado "plenitud"-, requiere que en la declaración se manifiesten todos los datos que la normativa exige comunicar, lo cual resulta lógico, toda vez que en virtud de ella el sujeto pasivo determina y liquida la obligación fiscal o informa su situación fiscal, pudiendo la Administración -a partir de allí- verificar la exactitud de lo declarado.

5. Verificación por parte de la Autoridad de Aplicación

Verificar significa comprobar o examinar la verdad de algo [68] y según lo dispone el Código Fiscal, las declaraciones juradas determinativas presentadas por los particulares se encuentran sujetas a verificación por parte de la Administración Fiscal, a fin de comprobar su exactitud [69]. Con relación a esta facultad, la doctrina expresó que "...la administración debe examinar la declaración presentada por el sujeto pasivo, puesto que el principio que se basa en la confianza no excluye el control que, a lo menos dentro de ciertos límites, ha sido impuesto por la exigencia de garantizar la legalidad de la imposición; ni desde el punto de vista jurídico, ni fáctico, puede corresponder a la autonomía del sujeto pasivo la determinación definitiva de los elementos constitutivos de la obligación tributaria" [70].

67 Cfr. artículo 42, *in fine*, del Código Fiscal.

68 Cfr. *Diccionario de la Real Academia Española*, citado, voz "verificar", 1ª acepción.

69 Cfr. artículos 43 y 44, 1er. párrafo, del Código Fiscal.

La verificación de las declaraciones juradas presentadas por los particulares, es una facultad de la Administración Fiscal que nace en virtud del sistema de "auto-determinación" adoptado por nuestra legislación [71]. Dicho organismo puede requerir -para comprobar la verdad de las manifestaciones realizadas en las declaraciones juradas- la colaboración del contribuyente, de los responsables o de terceros, así como toda la información tributaria que estime necesaria para lograr su finalidad [72].

6. Impugnación

Una vez verificadas las declaraciones juradas presentadas por los particulares, y de entender que aquéllas resultan inexactas, la Administración Fiscal debe proceder a determinar de oficio la obligación fiscal.

Para realizar aquello, ¿debe el Organismo Fiscal, con carácter previo, impugnar las declaraciones juradas presentadas por los sujetos pasivos?

Entendemos que no, toda vez que el Código Fiscal no establece la impugnación como requisito previo para realizar la determinación de oficio. En este sentido se ha pronunciado la jurisprudencia, al decir que "...es de hacer notar que la impugnación de las declaraciones juradas no requiere un acto formal previo, por parte de la Dirección Provincial de Rentas

70 Walter SCHICK, "El procedimiento en el derecho tributario", en *Tratado de Derecho Tributario*, dirigido por Andrea AMATUCCI, ob. cit., T. II, p. 289.

71 Cfr. TFABA, Sala I, en autos "Cerámica San José S.C.A.", de fecha 03/08/05, voto de la mayoría, donde expuso que "En virtud del referido sistema -autoliquidación- la Autoridad de Aplicación está facultada para verificar y controlar la presentación de las declaraciones por parte de los sujetos obligados -contribuyentes y/o responsables-....".

72 Cfr. artículo 50 del Código Fiscal.

a tal fin, siendo suficiente que en el acto que se establezcan y/o determinen diferencias de impuesto se indiquen los motivos o indicios que resten veracidad a las mismas" [73], agregando que no existe "...ninguna previsión legal en el mencionado Código [Fiscal], ni en las Disposiciones Normativas dictadas por la Autoridad de Aplicación, que exija un acto formal previo para materializar la impugnación" [74].

Por lo expuesto, nos es posible afirmar que con el dictado -por parte de la Administración Fiscal- de la resolución que determina la obligación tributaria, se produce automáticamente la impugnación de la declaración jurada presentada por el contribuyente o responsable, y en dicho momento, es reemplazada por el acto administrativo [75].

IV. Liquidación administrativa

1. Concepto

En el sistema denominado "liquidación administrativa" o "determinación mixta", los particulares deben aportar información -y demás elementos necesarios- a la Administración Fiscal, para que ésta pueda tomar conocimiento de aquéllos, los incorpore en su base de datos y pueda determinar las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

73 TFABA, Sala II, en autos "Metalúrgica Industrial de la Costa SRL", de fecha 8/5/03.

74 TFABA, Sala II, en autos "Montemar SRL", de fecha 20/05/08.

75 El Código Fiscal, en su artículo 57, estipula que "La determinación de oficio que rectifique una declaración jurada...". Según nuestro entender, el Código en cuestión alude -en este caso- a la resolución determinativa dictada como consecuencia del procedimiento de determinación de oficio de las obligaciones fiscales, que -en su calidad de acto administrativo- no *rectifica* la declaración jurada, sino que la *reemplaza*. Ello es así, toda vez que como culminación de dicho procedimiento, se sustituye el acto jurídico del particular -la declaración jurada- por el acto administrativo dictado por la autoridad fiscal -resolución determinativa-.

Esta forma de determinación tiene expresa recepción legal en el Código Fiscal [76] y permite a la Administración Fiscal fijar -en cada caso concreto- la cuantía exacta de la obligación fiscal, sobre la base de los datos aportados, conociendo la medida en que se ha realizado el hecho imponible por los sujetos pasivos del tributo.

La doctrina expresó, respecto del sistema analizado, que "... la determinación de la obligación se realiza mediante la acción coordinada del fisco y del contribuyente o, mejor dicho, (es) efectuada por la autoridad según los elementos o antecedentes proporcionados por el sujetos pasivo" [77], y se aplica en aquellos tributos denominados de padrón o empadronados, "...recurso típico de las administraciones locales y municipales, por gravámenes de tipo real, como los vinculados con inmuebles y automotores" [78].

En estos casos, el fundamento para que la Administración determine directamente las obligaciones fiscales, se encuentra en que por las especiales características de los tributos alcanzados por este sistema -de padrón o empadronados- el Organismo Fiscal tiene un conocimiento directo, preciso y cierto de los sujetos pasivos, el hecho imponible, su magnitud y la alícuota aplicable.

2. Distintos supuestos

A. *Impuesto Inmobiliario*

El primer caso de liquidación administrativa es el Impuesto

76 En los artículos 42 y 43.

77 Carlos M. GIULIANI FONROUGE, *Derecho Financiero*, 4ª edición, Depalma, Buenos Aires, 1987, T° I, p. 549.

78 Pablo S. VARELA, "El procedimiento administrativo de determinación de la obligación tributaria. Fases y características", en *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, coordinado por César GARCÍA NOVOA y Catalina HOYOS JIMÉNEZ, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, T. II, p. 1352.

Inmobiliario [79]. El Código Fiscal -en su artículo 169-, dispone que los titulares de dominio, los usufructuarios y los poseedores a título de dueño pagarán anualmente, por cada inmueble situado en la Provincia, un tributo denominado *impuesto inmobiliario*.

La Administración Fiscal, con las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes y demás elementos que tiene en su poder, fija la base imponible del impuesto -que se encuentra conformado por la valuación fiscal de los inmuebles, resultante de la aplicación de la ley N° 10.707, multiplicada por los coeficientes anuales de actualización [80]- y aplica la alícuota correspondiente -establecida en la Ley Impositiva anual [81]-.

Una vez establecido el monto de impuesto que el sujeto pasivo debe ingresar a las arcas fiscales, el mencionado Organismo expide las liquidaciones para el pago -el cual puede ser realizado anualmente o en cuotas [82]-.

B. *Impuesto a los Automotores*

El segundo supuesto de liquidación administrativa es el Impuesto a los Automotores.

79 Regulado en el artículo 169 y ss. del Código Fiscal.

80 Cfr. artículo 170 del Código Fiscal. Sin embargo, el artículo 4° de la Ley Impositiva para el año 2009, N° 13.930, dispuso que "A los efectos de establecer la base imponible para la determinación del impuesto Inmobiliario correspondiente a la Planta Urbana, se deberá aplicar un coeficiente de 0,8 sobre la valuación fiscal asignada de conformidad a lo dispuesto en la Ley N° 10.707, modificatorias y complementarias", en tanto que el artículo 3° estableció los valores por metro cuadrado de superficie cubierta -a los efectos de la valuación general inmobiliaria- de aplicación a partir del 1° de enero de 2009 inclusive, para los edificios y/o mejoras en planta urbana y rural.

81 La Ley Impositiva N° 13.930, fijó en su artículo 2° las escalas de alícuotas aplicables.

82 Cfr. artículo 173 del Código Fiscal.

Según lo dispone el Código Fiscal -en su artículo 228-, los propietarios de vehículos automotores radicados en la Provincia y los adquirentes de los mismos que no hayan efectuado la transferencia de dominio, pagarán anualmente un impuesto denominado *impuesto a los automotores*.

La base imponible la fija -de formas distintas- la Administración Fiscal, teniendo en miras si el vehículo tiene tasación asignada al momento del nacimiento de la obligación tributaria [83], o por no tenerla requiere de una tasación especial [84] o por sus características corresponde aplicar el criterio del "peso" [85].

La ley impositiva establece las escalas, categorías y alícuotas aplicables, según el vehículo [86].

C. *Impuesto a las Embarcaciones Deportivas o de Recreación*

El tercer caso de liquidación administrativa, es el Impuesto a las Embarcaciones Deportivas o de Recreación.

El Código Fiscal -en el artículo 244-, dispone que el impuesto a los automotores también comprende a las embarcaciones afectadas al desarrollo de actividades deportivas o de recreación, propias o de terceros, radicadas en el territorio de la Provincia, que estén propulsadas principal o accesoriamente a motor.

83 Cfr. artículo 228, párrafo 3°, del Código Fiscal.

84 Cfr. artículo 228, párrafo 4°, del Código Fiscal.

85 Cfr. artículo 239 del Código Fiscal.

86 La Ley Impositiva N° 13.930, en su artículo 22, estableció lo siguiente: En el inciso a), para los automóviles, rurales, auto-ambulancias y autos fúnebres, una cuota fija y una alícuota sobre el excedente de la cuota fija, teniendo en cuenta la base imponible. En el inciso b), para los camiones, camionetas, pick-up y jeeps, estableció dos sistemas: 1) una alícuota para aquellos que tienen valuación fiscal asignada -de acuerdo a lo previsto en el artículo 228 del Código Fiscal-; 2) una cuota fija para aquellos que no tengan valuación fiscal asignada -en los términos del artículo 228 del Código Fiscal-, efectuando categorías de acuerdo al peso en kilogramos -cfr. artículo 239 del Código Fiscal-.

La base imponible se determina de dos formas [87]: 1) En forma general, está constituida por el valor venal de la embarcación, considerando como tal el asignado al bien en la contratación del seguro que cubra riesgos sobre el mismo, o el que se le asignaría en dicha contratación si ésta no existiera; 2) En los casos en que no sea posible contar con dicha información o la misma resulta desactualizada, la Autoridad de Aplicación debe aplicar -a través de la reglamentación- la tabla de valuaciones de embarcaciones deportivas o de recreación que dicho Organismo tiene que publicar y para cuya elaboración debe recurrir a la asistencia técnica de organismos oficiales o a otras fuentes de información públicas y privadas.

La Ley Impositiva fija las escalas y alícuotas aplicables [88].

3. Efectos

Las liquidaciones administrativas son determinaciones efectuadas por la Administración Fiscal, razón por la cual tienen los efectos previstos para la determinación de oficio [89].

Sin embargo, del artículo 174 del Código Fiscal pareciera surgir lo contrario, al disponer que las liquidaciones para el pago del impuesto inmobiliario expedidas por la Administración Fiscal, sobre la base de declaraciones juradas del contribuyente, no constituyen determinaciones administrativas, quedando vigente la obligación de completar el pago total del impuesto cuando correspondiere.

Entendemos que ello no es así, toda vez que la norma en cuestión resulta aplicable *únicamente* para aquellos casos en que los particulares no cumplieron con la obligación de declarar en forma adecuada -o exacta- su situación fiscal. En virtud

87 Según lo dispone el artículo 247 del Código Fiscal, texto según Ley N° 13.529.

88 El artículo 26 de la Ley Impositiva N° 13.930, establece una cuota fija y una alícuota sobre el excedente de la cuota fija, teniendo en cuenta la escala realizada según el valor de la embarcación.

89 Ver Punto VI.10

de ello, la liquidación expedida por la Administración Fiscal es fruto de un error, omisión o fraude causado por el contribuyente, quien debe cargar con las consecuencias disvaliosas de su actuar (completando el pago del impuesto omitido).

En otros términos, la Administración Fiscal puede impugnar las declaraciones juradas presentadas por los sujetos pasivos, que sirvieron de fundamento para la conformación de la base imponible y posterior determinación, pero si aquéllas son exactas, el error en cuanto al correcto ejercicio de sus propias y exclusivas atribuciones no perjudica al contribuyente.

V. Procedimiento de verificación y fiscalización de las obligaciones fiscales [90]

El Código Fiscal dispone -en su artículo 44, párrafo 2°- que "...cuando el contribuyente o responsable no hubiere presentado declaración jurada o la misma resultare inexacta, por falsedad o error en los datos o errónea aplicación de las normas fiscales o en el caso de liquidación administrativa mencionada

90 En España, el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, aprobó el reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, exponiendo en el preámbulo que "El desarrollo ejecutivo de la ley [LGT, 58/2003, de 17 de diciembre] requiere la aprobación de otra norma reglamentaria que complete el régimen jurídico tributario, en particular, las normas comunes sobre los procedimientos tributarios y la regulación de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección, contenidas todos ellas en el título III de la ley, dedicado a la aplicación de los tributos". A diferencia de lo expuesto, en Argentina (en el sistema nacional y en el provincial), no existe una ley o reglamento general que regule el procedimiento de verificación y fiscalización de las obligaciones fiscales, quedando -dicha materia- sin regulación específica. No es óbice a lo expuesto las instrucciones internas dictadas por la Administración Fiscal, que únicamente son conocidas por los funcionarios de la repartición y sufren modificaciones cotidianas (v.gr., en la Provincia de Buenos Aires, existe la Instrucción General Operativa Interna [IO:IG N° 01/04], denominada "Contenido básico de las actuaciones de fiscalización individualizada").

en el artículo 42°, la Autoridad de Aplicación determinará de oficio la obligación fiscal, sobre base cierta o presunta".

Para conocer si las declaraciones juradas presentadas por los particulares son exactas o resultan falsas o erróneas, la Administración Fiscal deberá verificarlas (ver Punto III.5) y en los casos en que no las hayan presentado, mediante la correspondiente fiscalización deberá comprobar la real situación fiscal del contribuyente o responsable y calificarla jurídicamente. Sin embargo, no puede trazarse una línea divisoria clara entre verificación y fiscalización, toda vez que ambas acciones funcionan conjuntamente.

El Código Fiscal alude a la verificación de: a) Las declaraciones juradas [91], b) La situación impositiva de los contribuyentes y demás responsables [92] y c) El cumplimiento de las normas fiscales [93]. En todos estos casos, la Administración Fiscal debe comprobar determinados hechos y aplicar -a ellos- las normas tributarias, debiendo utilizar las facultades que le concede a tal fin el citado cuerpo normativo [94].

Estas facultades [95] que el Código Fiscal le reconoce a la Administración Fiscal son discrecionales -como señala la doctrina- en un doble sentido [96]: 1) Puede ejercerlas o no, según criterios de oportunidad o conveniencia que ella misma determine; 2) Al emplearlas, puede hacerlo con mayor o menor intensidad, con respecto a bienes y personas que ella elija, siempre que no afecte garantías constitucionales. Su efectivo ejercicio, constituye el punto de partida del procedimiento de fiscalización que, eventualmente, originará el procedimiento

91 En los artículos 43 y 44, 1° párrafo, del Código Fiscal.

92 En el artículo 50, 1° párrafo, del Código Fiscal.

93 En el artículo 50, 12° párrafo, del Código Fiscal.

94 En los artículos 34, para la fiscalización, y 50 para la verificación, ambos del Código Fiscal.

95 Estas facultades, han recibido distintas denominaciones, v.gr. A. D. GIANNINI, en *Instituciones de derecho tributario*, ob. cit., p. 195, las denomina "Facultades investigadoras de la autoridad financiera".

96 Cfr. Dino JARACH, *Curso Superior de Derecho Tributario*, ob. cit., p. 394.

de determinación de oficio de las obligaciones fiscales del contribuyente o responsable.

Para efectuar esta verificación -o comprobación- y fiscalización, el Organismo Fiscal debe investigar y recolectar información -que puede encontrarse en poder del contribuyente, responsable o terceros-, lo cual sólo es posible a través de la función desplegada por los inspectores; todo lo actuado por ellos es documentado en un expediente administrativo.

1. Expediente administrativo

A. *Aspectos formales*

El expediente administrativo debe ajustarse a las pautas legales que rigen su ordenamiento, previstas en la ley N° 7647/70 (Ley de Procedimiento Administrativo de la Provincia de Buenos Aires), que dispone: 1) el número con que se inicia un expediente será conservado a través de las actuaciones sucesivas, cualesquiera sean los organismos que intervengan en su trámite (art. 40); 2) serán compaginados en cuerpos que no excedan de doscientas fojas salvo los casos en que tal límite obligara a dividir escritos o documentos que constituyan un solo texto (art. 41); 3) deberán foliarse por orden correlativo, incluso cuando se integren con más de un cuerpo de expediente (art. 42); 4) en los expedientes que vayan acompañados de antecedentes que por su volumen no pueden ser incorporados, se confeccionarán anexos, y en caso de recibir en Mesa de Entradas un escrito que se refiere a un expediente en trámite en dependencias internas, debe registrarse como "Alcance" (arts. 43 y 44); 5) la acumulación de expedientes o alcances importa la incorporación a otro expediente y los expedientes que se solicitan al solo efecto informativo, deberán acumularse sin incorporar (art. 45); y 6) todo desglose se hará bajo constancia y cuando se inicien expediente y trámites internos con fojas desglosadas, éstas serán precedidas de una constancia con la mención de las actuaciones del cual proceden, de la cantidad

de fojas con que se inicia el nuevo y las razones que haya habido para hacerlo (arts. 46 y 47).

B. *Contenido*

Los inspectores -o funcionarios intervinientes-, en el procedimiento de verificación y fiscalización, deberán hacer uso obligatorio de los formularios que a tal fin ha confeccionado la Administración Fiscal [97]. Entre ellos, podemos señalar [98]: 1) Pedido de Verificación y Orden de Inspección; 2) Acta de Requerimiento; 3) Acta de Comprobación y 4) Acta de Infracción.

Según el impuesto y el contribuyente o responsable fiscalizado, se agregan los siguientes formularios [99]: 1) Si se encuentra alcanzado por las disposiciones del Convenio Multilateral, determinación de coeficiente de Convenio; 2) Determinación de Monto Imponible; 3) Fiscalización y Ajuste Impositivo (Impuesto sobre los Ingresos Brutos); 4) Fiscalización y Determinación (Impuesto de Sellos) y 5) Fiscalización y Determinación (Agentes de Recaudación).

A lo expuesto, debe sumarse la siguiente documentación: a) Planilla de movimientos del expediente; b) Foja de antecedentes; c) La documentación requerida al contribuyente y aportada por éste; d) La documentación requerida a terceros y aportada por éstos; e) Papeles de trabajo; f) Vista -informal- de las liquidaciones al contribuyente o responsable; g) En su caso, contestación del contribuyente o responsable; h) En su

97 Cfr. Artículo 3° de la Disposición Normativa Serie "B" 01/04.

98 Los formularios son: a) R-269 V2: "Pedido de Verificación y Orden de Inspección". b) R-054 V2: "Acta de Requerimiento-Operativo Relevamiento Tributario". c) R-078A: "Acta de Comprobación". d) R-078B: "Acta de Infracción". e) R-078C: "Acta de Comprobación".

99 Los formularios son: Formularios R-055 "Convenio Multilateral" (Coeficiente de Convenio); Formularios R-113 "Determinación Monto Imponible"; Formularios R-222 "Fiscalización y Ajuste Impositivo" (Impuesto sobre los Ingresos Brutos); Formularios R-151 "Fiscalización y Determinación Impuesto de Sellos" (Impuesto de Sellos) y Formularios R-341 "Agentes de Recaudación" (Agentes de Retención y Percepción).

caso, declaraciones juradas rectificativas del contribuyente o responsable según el ajuste efectuado por la inspección; e i) Informe final de la inspección.

2. Pedido de verificación y orden de inspección

El pedido de verificación y orden de inspección, que recibe distintas denominaciones según los formularios utilizados, debe iniciar todos los procedimientos en los que se sigue una fiscalización.

Este acto de la Administración, debe notificarse junto con la entrega de una copia al contribuyente o responsable, al iniciarse la verificación y fiscalización.

Su función es trascendental, toda vez que con la notificación se pone en conocimiento del contribuyente o responsable, que se encuentra sujeto a inspección. El TFN tuvo oportunidad de declarar la nulidad de la resolución recurrida ante la inexistencia de dicho acto y de la notificación al contribuyente que se encontraba bajo inspección, lo cual -agregó- no puede suplirse con un simple requerimiento de información [100].

Asimismo, en dicho acto, la Administración Fiscal ejerce un control preventivo, autorizando -y por ende otorgando competencia- a los inspectores que intervendrán, consignando -a su vez- cuál es el impuesto y los períodos fiscales que se encuentran sujetos a fiscalización [101].

100 TFN, Sala C, en autos "Paravati. Norberto J.", de fecha 25/02/05, donde agregó "...la recurrente nunca fue informada que más allá de la verificación formal de la documentación, ésta era solicitada porque se encontraba en proceso de inspección y que podría culminar con el inicio del procedimiento de determinación de oficio. Asimismo en el requerimiento mencionado y que el Fisco toma como inicio formal de la inspección no se menciona qué impuesto y qué períodos van a ser fiscalizados".

En el mismo sentido, la AFIP expresó que la notificación de la Orden de Intervención constituye un requisito sustancial (cfr. Dictamen 29/02, DAL [Dirección de Asesoría Legal], de fecha 15/05/02, AFIP).

101 TFABA, en autos "Francisco Cimato S.A.", de fecha 23/12/08, Registro N° 1576, voto de la Dra. HARDOY, quien expresó "...que una de las

Si los inspectores proceden en forma contraria o se exceden de lo autorizado, dicho actuar es pasible de la sanción de nulidad. Así se pronunció el TFN, al declarar la nulidad del acto que determinaba impuestos, toda vez que la Orden de Intervención -equivalente al pedido de verificación y orden de inspección provincial- cursada por la Administración a la recurrente estableció, expresamente, los períodos que estaban bajo fiscalización, y al no existir ningún tipo de ampliación, la resolución apelada se extralimitó al determinar períodos que no eran objeto del procedimiento [102].

Si los inspectores actuantes entienden necesario extenderse a otros períodos fiscales del mismo impuesto, o a otros

formas de expresión del control preventivo es la 'autorización', entendida como el acto en virtud del cual un organismo administrativo -o una persona particular- queda facultado para emitir un acto jurídico, o para desplegar cierta actividad o comportamiento (...) Si dicho acto se dictare sin contar con la *autorización*, trataríase de un acto inválido por ilegítimo. Del mismo modo, si el comportamiento o actividad se llevasen a cabo sin contar con esa previa *autorización*, el comportamiento o actividad serían ilícitos, con todas sus consecuencias. Mediante la autorización, la voluntad del órgano o persona controlados queda integrada con la voluntad del órgano controlante (...) habiendo sido autorizada la inspección para los períodos indicados en el Plan Anual de Fiscalización, toda ampliación debió ser expresamente autorizada por la Jefatura Regional, lo cual no aconteció en las presentes actuaciones (...) Es dable resaltar que la inspección debió limitarse a los períodos que fueron autorizados por el superior, debiendo el inspector -si pretendía ampliar la inspección- solicitar la autorización pertinente, conforme lo disponen -en el mismo sentido- las pautas para el P.A.F. (cfr. doctrina del fallo 'Trepat Automóviles S.A.', Sala I, de fecha 21/09/06, Registro N° 705)". Finalmente, agregó "...la autorización requerida por la norma para la ampliación de la inspección no puede ser 'ratificada' -como pretende la Representación Fiscal- por el Juez administrativo al dictar la Resolución de Inicio del Procedimiento Determinativo y Sumarial y posteriormente la Resolución Determinativa, toda vez que el referido Juez administrativo carece de competencia para autorizar la Inspección". La Sala III del TFABA, en autos "Supermercados Toledo S.A.", de fecha 26/10/2009, Registro N° 1769, sostuvo -con cita parcial del voto de la Dra. HARDOY trascripto precedentemente- que la finalidad del Formulario R-269 es de control preventivo de la Administración.

102 TFN, Sala C, en autos "Osmiber SRL", de fecha 20/02/06.

impuestos respecto del contribuyente o responsable bajo fiscalización, simplemente deberán solicitar autorización al superior competente para hacerlo, quien -previo análisis- podrá (o no) otorgarla.

En los casos referidos, de admitirse el actuar indiscriminado de los funcionarios intervinientes, se sometería a los contribuyentes y responsables a una fiscalización constante -desde que se les cursa un pedido de verificación y orden de inspección, o ante la falta directa de este acto-, sin tener aquéllos conocimiento de esta situación, lo que afecta su derecho de defensa, a la intimidad o privacidad -entre muchos otros-, por no conocer si están siendo investigados, o en su caso, cuáles son los períodos fiscales objeto de fiscalización.

Un efecto fundamental que posee el pedido de verificación y orden de inspección, se visualiza respecto del instituto de "Bloqueo Fiscal", donde -para ciertos contribuyentes y responsables- la fiscalización se limita a los dos últimos períodos anuales por los cuales se presentaron declaraciones juradas o se practicaron liquidaciones administrativas [103]. En dicho régimen, la presunción no se aplica respecto de las declaraciones juradas, originales o rectificativas, cuya presentación se haya originado en una inspección iniciada [104], o en otros términos, cuando el contribuyente o responsable ha sido notificado del pedido de verificación y orden de inspección; de allí su importancia.

103 Cfr. artículo 51 del Código Fiscal y el artículo 8 del decreto N° 326/97 -B.O.P.B.A. del 01/04/97-. El artículo 51 sostiene que "...el Poder Ejecutivo podrá disponer, con carácter general y por el tiempo, impuesto y zonas geográficas que estime conveniente, que la fiscalización a cargo de la Dirección Provincial de Rentas se limite a los dos últimos períodos anuales por los cuales se hubieran presentado declaraciones juradas o practicado liquidaciones administrativas...", y el artículo 8 del decreto referido establece "la aplicación en todo el territorio de la Provincia con relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, respecto de los ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 1997 inclusive, el régimen establecido en el artículo 42 de la ley".

104 Cfr. artículo 51 del Código Fiscal, 4° párrafo.

3. Requerimientos de información

A través de los requerimientos de información, la Administración Fiscal procede a recolectar los datos -información y documentación- necesarios para verificar y fiscalizar la situación tributaria de los sujetos pasivos del tributo; ello le permitirá, eventualmente, determinar de oficio las obligaciones fiscales.

Los contribuyentes, responsables o terceros, deben prestar la mayor cooperación con la inspección, toda vez que no se puede perder de vista que el particular concurre como colaborador de la Administración [105], aun cuando defienda sus derechos subjetivos; la buena fe, la lealtad y la probidad deben caracterizar todo el proceso y la actividad de las partes en él.

Sin embargo, los requerimientos efectuados por la Administración Fiscal tienen como límite -infranqueable- los principios de razonabilidad y proporcionalidad, según se desarrollará *infra* (Punto VI.4.H.).

4. Actas

Como concepto general, la doctrina entendió que las actas son los documentos en los que se recogen determinados hechos, acuerdos o manifestaciones con el fin de obtener por este

105 En la doctrina, aun los autores que resaltan la visión autoritaria y publicística del Derecho Tributario, aceptaron que la moderna teoría general de los tributos ha llegado a elaborar la existencia de un principio de cooperación leal en las relaciones entabladas entre la Administración y el contribuyente. En tal sentido, Agostino Ennio LA SCALA, "Il potere tributario: Dimensione interna e internazionale", en *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, ob. cit., T. I, p. 523, expresa que "Pur senza la necessità di abbandonare la tradizionale visione autoritaria e publicistica del diritto tributario, per noi irrinunciabile, volta a valorizzare l'esercizio dei poteri amministrativi e dei controlli, crediamo che si possa affermare che la moderna teoria generale dei tributi sià giunta ad elaborare l'esistenza di un principio di leale cooperazione e di affidamento nei rapporti instaurati tra amministrazione e contribuente".

procedimiento la prueba de los mismos [106], agregándose -en materia tributaria- que son los "...documentos en los que se recoge la síntesis de las actuaciones de comprobación e investigación de la Administración Tributaria, con sus resultados" [107].

Por nuestra parte, entendemos que las actas -en el ámbito tributario- son los instrumentos confeccionados por los funcionarios intervinientes en la verificación y fiscalización de tributos, dentro de los límites de sus atribuciones, que cumplen las formas establecidas legalmente y en los cuales se hace constar los requerimientos, los hechos relevantes, las manifestaciones

106 Horacio ZICARDI, "Derecho tributario administrativo o formal", en *Tratado de Tributación*, dirigido por Horacio A. GARCÍA BELSUNCE, Astrea, 2003, Tomo I, Volumen 2°, p. 208.

107 Magín PONT MESTRES, "Los documentos de la Inspección: Diligencias, Comunicaciones, Informes y Actas", en *Estudios sobre temas tributarios actuales*, 1ª edición, 1ª reimpresión, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Barcelona, Barcelona, 1985, pp. 452-453.

Estimamos conveniente señalar que existen sustanciales diferencias en la regulación de las actas, en los sistemas español y argentino. En España, según lo establece el artículo 143, inciso 2 de la LGT (Ley 58/2003), las actas contienen -generalmente- una propuesta de liquidación, situación que no acontece en Argentina. Las actas, en el sistema nacional, se asemejan más a las diligencias del sistema español, según surge del artículo 99, inciso 7°, párrafo 3°, de la L.G.T. (Ley 58/2003), que dispone "Las diligencias son los documentos públicos que se extienden para hacer constar hechos, así como las manifestaciones del obligado tributario o persona con la que se entiendan las actuaciones. Las diligencias no podrán contener propuestas de liquidaciones tributarias". Para un sintético desarrollo de las actas de inspección en el sistema español, ver Alejandro MENÉNDEZ MORENO (Director), *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra.* 7ª edición, Editorial Lex Nova, Valladolid, 2006, p. 339 y ss., en donde hace referencia a las siguientes actas: a) Actas con acuerdo; b) Actas de Conformidad y c) Actas de Disconformidad; también José Juan FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero Español -Instituciones-*, ob. cit., pp. 502 y ss.; para un resumido análisis de las diligencias, ver MARTÍN QUERALT y ot., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., p. 395.

de los particulares intervinientes o se recogen los resultados de las comprobaciones e investigaciones efectuadas [108].

Las formas que deben reunir las actas para su validez han sido establecidas reglamentariamente por la Administración Fiscal, al obligar a sus funcionarios a cumplir determinados requisitos [109]. En caso de no cumplirse éstos, la sanción es la nulidad [110].

108 Para la elaboración del concepto brindado, se tomó en consideración la definición de "diligencia" efectuada -para el sistema español- por el Tribunal Constitucional Español en Pleno, en la STC [Sentencia del Tribunal Constitucional] N° 76/1990, (Fecha de aprobación 26/04/90, Publicación BOE 19900530 [BOE núm. 129], Registro N° 695/1985, 889). En esta sentencia, se expresó que "Las actas y diligencias son la documentación de las actuaciones practicadas por la Inspección de los Tributos en la que se hacen constar los hechos relevantes para la liquidación tributaria que se produzcan en el procedimiento inspector, así como las manifestaciones de las personas con las que actúe la Inspección, y en la que se recogen asimismo los resultados de la comprobación e investigación llevada a cabo, proponiendo la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo o retenedor o declarando correcta la misma" (F.J. 8, B.).

Como señalamos en la nota anterior, en el sistema español las diligencias carecen de una propuesta de regularización, razón por la cual el Tribunal Constitucional efectuó una definición de "acta", aunque incorrecta -o inadvertidamente- extendió dicho concepto a la "diligencia".

109 El artículo 3 de la Disposición Normativa Serie "B" 01/04, dispone que "*En el cumplimiento de su cometido, la Dirección de Fiscalización hará uso obligatorio de los siguientes formularios* (Anexo 2): R-269 V2: 'Pedido de Verificación y Orden de Inspección'. R-054 V2: 'Acta de Requerimiento-Operativo Relevamiento Tributario'. R-078A: 'Acta de Comprobación'. R-078B: 'Acta de Infracción'.R-078C: 'Acta de Comprobación'. Los formularios nombrados *podrán ser reemplazados por su emisión computarizada* y en tales casos se podrá prescindir del logotipo de esta Dirección, debiendo consignar en forma visible en la parte superior: 'Provincia de Buenos Aires, Ministerio de Economía, Dirección Provincial de Rentas' y la indicación y denominación del formulario que se emite, *asegurando asimismo los contenidos y campos de registro de los formularios preimpresos que reemplazan*" (la bastardilla nos pertenece).

A través de los contenidos y campos de registros contemplados en los formularios, la Administración Fiscal se asegura la concurrencia de los requisitos necesarios para que el acta sea válida.

110 Según lo dispone expresamente el Código Civil en su artículo 986.

Se ha discutido -en doctrina y jurisprudencia- si las actas en cuestión, suscriptas por los funcionarios aludidos, revisten el carácter de instrumentos públicos [111].

En el sistema nacional, un sector importante afirmó que tales actas -refiriéndose especialmente a las de comprobación- constituyen instrumentos públicos en los términos del artículo 979 inc. 2) del Código Civil, por lo cual gozan de la autenticidad prescripta por el artículo 993 de dicho Código [112] y por lo tanto, hacen plena fe mientras no se demuestre su falsedad [113].

Por otra parte -también en dicho sistema- se expresó que las actas aludidas no revisten tal carácter, toda vez que para que exista un "instrumento público" es necesario que una ley -formal y material- confiera la facultad específica de otorgar esta clase de instrumentos. En tal sentido, en la ley de procedimiento tributario nacional, cuando el legislador ha querido conferir a determinadas actas tal calidad así lo ha hecho, como es el caso de las actas de notificación. Por tanto, las actas labradas en los términos del artículo 35, inciso c, de la ley nacional N° 11.683, no son instrumentos públicos, sino que cumplen la función de "servir de prueba en los juicios respectivos" [114].

111 Esta discusión no es patrimonio propio del sistema argentino. En tal sentido, ver la STC N° 76/1990, citada, donde se discutió la constitucionalidad del artículo 145.3 de la Ley General Tributaria Española, en la redacción brindada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, que dispuso "Las actas y diligencias extendidas por la Inspección de los Tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario".

112 Teresa GÓMEZ y Carlos M. FOLCO, *Procedimiento Tributario*, La Ley, Buenos Aires, 2003, p. 172. Citan en su apoyo el fallo de la Corte Suprema de Justicia Nacional, *in re* "Gambaro, Francisco Isidoro s/recurso de apelación", de fecha 28/09/93.

113 Carlos M. GIULIANI FONROUGE y Susana Camila NAVARRINE, *Procedimiento tributario y de la seguridad social*, Depalma, 7ª edición, Buenos Aires, 1999, p. 273. Citan en su apoyo, el fallo del TFN, en autos "Toser", de fecha 26/12/60, LL, 102-388.

114 Ignacio J. BUITRAGO, Laura A. GUZMÁN y María A. SÁNCHEZ SUCCAR, *Procedimiento Fiscal*, Errepar, Buenos Aires, 2001, p. 185, citan en

La Corte Suprema de Justicia nacional, expresó que el acta de comprobación labrada por los funcionarios intervinientes, en el procedimiento de verificación y fiscalización del cumplimiento de las normas tributarias por parte de los contribuyentes y responsables, en cuanto a las obligaciones formales, constituye un instrumento público. En efecto, está extendida por aquéllos en el ejercicio de sus funciones, por lo que su contenido hace plena fe de la existencia material de los hechos y circunstancias de que da cuenta, como de la ejecución del procedimiento cumplido [115].

El TFN se encuentra dividido. Una Sala expresó que no revisten calidad de instrumentos públicos, diciendo que "...la ley no ha querido aquí conferirles un carácter especial, y su valor probatorio puede ser desvirtuado por otros medios probatorios, sin necesidad de acudir a la redargución de falsedad, propia de los primeros" [116]. En tanto que otra entendió que revisten tal carácter [117].

Antiguamente [118], el TFABA expresó que las actas labradas por los inspectores de la Administración Fiscal, en cumplimiento de sus funciones, se presumían válidas en tanto no fueran fundadamente desvirtuadas por los interesados [119]. Sin embargo, el criterio expuesto no es compartido por el Tribunal

su apoyo a IUJVIDIN, Horacio J., "Clausura de establecimientos. Naturaleza jurídica del acta de comprobación", Imp. T. 1998-A, p. 828., también, PALAVECINO e ISOLA, "Algunas consideraciones sobre las actas de comprobación de la DGI", Imp., T. LVII-B, p. 19.

115 CSJN, *in re* "Gambaro, Francisco Isidoro s/recurso de apelación", de fecha 28/09/93; también en autos "Guido, Mario Marcelo s/apelación clausura (D.G.I.)", *Fallos*, 316:790, de fecha 04/05/93.

116 TFN, Sala A, en autos "Laboratorios Baher S.R.L.", de fecha 25/02/04, también en "López Cereales SH", de fecha 28/06/02, entre muchos otros.

117 TFN, Sala C, en autos "Standard Motor Argentina S.A.C.I. y F. s. recurso de apelación - Impuesto a los Réditos", de fecha 25/09/00.

118 Con anterioridad a la ley N° 11.796 (B.O.P.B.A. 7/6/96).

119 TFABA, en autos "Fal, Julio César", de fecha 10/02/78; también en "Sentencias" TFABA. T. 1964/65, pp. 152 y 156; T. 1962/63, p. 158, entre otras.

en su actual conformación, toda vez que -sin disidencias- las tres Salas han afirmado que estas actas son instrumentos públicos [120].

Por nuestra parte, entendemos que las actas de requerimiento, de comprobación y de infracción, confeccionadas por los inspectores dentro de los límites de sus atribuciones, son instrumentos públicos en los términos del artículo 979, inciso 2, del Código Civil, al ser extendidas por funcionarios públicos cumpliendo las formas que las leyes determinan.

Estas actas, según lo dispone el artículo 993 del Código Civil, hacen plena fe -hasta que sean argüidas de falsas- de la existencia material de los hechos que el oficial público hubiese anunciado como cumplidos por él mismo, o que han pasado en su presencia [121]. Al respecto, resulta fundamental recordar -según lo ha expuesto el TFABA [122]- que "...la formalización de aquéllas, aun cuando puedan constituir instrumentos públicos respecto del contenido del acta y lo percibido directamente por dichos funcionarios, deben complementarse con otros elementos probatorios autónomos que, vinculados entre sí,

120 TFABA, Sala III, en autos "Supermercados Mayoristas Makro S.A.", de fecha 08/02/01, también en "Mutual del Personal de Loma Negra", de fecha 25/11/08, Registro N° 1539; Sala II, en autos "Emisiones Platenses S.A.", de fecha 26/08/08, Registro N° 886; Sala I, en autos "Gelatieri S.A.", de fecha 04/12/07, Registro N° 969.

121 Respecto de este punto, Jorge J. LLAMBÍAS, en *Tratado del Derecho Civil. Parte General*, Perrot, Buenos Aires, 1961, T. II, pp. 446-448, agrega: "Como es lógico, los hechos mencionados y los demás pasados ante el oficial público o realizados por él comprometen directamente la fe del funcionario y tienen una fuerza de convicción casi irrefragable, que sólo es posible desvirtuar por la llamada querella de falsedad, la cual puede intentarse por acción criminal o civil, y en este caso por vía principal o incidental. Finalmente, no obstante la letra del art. 993, que alude a la mera impugnación del documento, debe entenderse que la fe del instrumento subsiste hasta la declaración judicial de falsedad, pues de lo contrario le bastaría al impugnante deducir la tacha de falso para suspender la eficacia de prueba tan importante".

122 TFABA, Sala III, en autos "Ciarga S.R.L.", de fecha 13/11/07, Registro N° 1273.

se dirijan a la confirmación de la real existencia del acontecimiento [123] (...) Ello implica que tales actas no poseen, sin más, la aptitud de acreditar exclusiva y plenamente el hecho al que aluden, toda vez que con ellas se comprueban únicamente las manifestaciones de los funcionarios y no los alcances del acto receptado [124]".

Entendemos importante aclarar que la autenticidad proclamada por el artículo 993 del Código Civil se refiere únicamente a los hechos en los cuales el oficial público ha tenido una intervención directa [125] (v.gr. autenticidad de las firmas, cumplimiento de las formalidades legales, el lugar o la fecha de celebración del acto, etc.) o que han pasado en su presencia (v.gr. que tiene a la vista determinados documentos, etc.), no pudiendo admitirse respecto de los restantes hechos referidos en el instrumento. De lo contrario, bastaría que el funcionario público interviniente estableciera en el acta, a modo de ejemplo, un volumen de ventas que él estima adecuado, para otorgarle plena fe y no admitir prueba en contrario, lo cual resulta claramente inadmisible y no encuentra sustento legal en nuestro sistema. Claramente se expresó -en tal sentido- que la consignación en el acta de un volumen de operaciones o de beneficios, cuando no resulte de la contabilidad ni haya sido aceptada por el interesado, no es un hecho, sino una apreciación o estimación del actuario, que, en tal caso, habría de acudir ineludiblemente al régimen de estimación indirecta, previa prueba de que se había dado alguno de los supuestos que legitiman a la Inspección para ello, y con las garantías

123 Cfr. C.F.A.C., Sala B, en autos "Gentili María de las Mercedes s. recurso de apelación c. resolución de la Dirección General Impositiva", de fecha 17/12/99.

124 Cfr. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala A, en autos "Baredes, Máximo A." de fecha 19/02/1999; también en "San Martín S.A.", de fecha 03/08/05, entre muchos otros.

125 Cfr. en lo sustancial, Jorge J. LLAMBÍAS, *Código Civil Anotado*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Tomo II-B, pp. 166-167.

que para el particular se derivan del correspondiente procedimiento [126].

A. *Actas de requerimiento*

Las actas de requerimiento son los instrumentos extendidos por los inspectores, dirigidos a cualquier persona -pública o privada-, mediante los cuales se les reclama la realización de una conducta determinada, vinculada a una verificación y fiscalización de tributos en trámite.

Los datos -información y documentación- con trascendencia tributaria que los funcionarios intervinientes consideren necesarios, para comprobar la real situación fiscal de los contribuyentes o responsables, así como para fundar sus razonamientos y conclusiones, deberán ser requeridos a los sujetos pasivos tributarios a través de estas actas. En caso de no obtener la información o documentación requerida, los funcionarios podrán reiterar la solicitud labrando una nueva acta a tal fin, informando a la persona requerida que, ante una nueva negativa, incurrirá en resistencia pasiva a la fiscalización [127].

B. *Actas de comprobación*

Las actas de comprobación, son aquellas "...confeccionadas por el funcionario actuante en una inspección con la finalidad de dejar debida constancia de circunstancias, hechos, trascrip-

126 Cfr. José ARIAS VELASCO, *Procedimientos Tributarios*, nueva edición, Marcial Pons, Madrid, 1990, pp. 182-183. Agrega el autor que "Ahora bien, entendemos que los hechos que motivan el otorgamiento del acta o diligencia, y de los que se hace prueba, no pueden ser otros que aquellos que pueden ser objeto de inmediata y directa percepción por el actuario, como pueden ser el contenido de un asiento contable, el de un documento que ha sido directamente examinado por el inspector, o el resultado de un recuento material de existencias".

127 Según lo previsto en el artículo 42, inciso 9, del Código Fiscal.

ción de documentos, etcétera, que han caído bajo sus sentidos en el momento de la verificación" [128].

En el procedimiento de verificación y fiscalización, luego de solicitar los datos -información o documentación- con trascendencia tributaria mediante el acta de requerimiento, los inspectores actuantes deben labrar un acta de comprobación, indicando detalladamente si los sujetos informaron o suministraron lo peticionado.

En caso de concurrir al domicilio fiscal del contribuyente o responsable, los inspectores también deben utilizar las actas de comprobación para reflejar la información y documentación allí obtenida.

Estas actas tienen un papel fundamental en las obligaciones de carácter instantáneo -Impuesto de Sellos- y en los tributos de base patrimonial en cuanto infringen normas de índole registral, en ambos casos no exteriorizados por los contribuyentes, en lo atinente al comienzo del cómputo de la prescripción. En estos casos [129], debe estarse al momento de la toma de conocimiento por parte de la Administración Fiscal, por algún acto o hecho que los exteriorice en la Provincia. El acto usual por el cual dicho Organismo conoce de los actos, contratos, operaciones o situación registral, no exteriorizados, es el acta de comprobación [130].

C. *Acta de infracción*

Si durante la verificación y fiscalización, los funcionarios intervinientes advierten algunas de las conductas previstas en el artículo 72 del Código Fiscal -sancionadas con pena de clausura-, deberán labrar un acta de infracción, cumpliendo los recaudos establecidos en el artículo 65 de dicho Código y

128 Teresa GÓMEZ y Carlos M. FOLCO, *Procedimiento Tributario*, ob. cit., p. 172.

129 Cfr. Artículo 159 del Código Fiscal.

130 Cfr. TFABA, Sala III, en autos "19 de Marzo S.R.L.", de fecha 30/07/07, Registro N° 1178.

siguiendo el procedimiento allí previsto, el cual tramitará por expediente separado.

5. Papeles de trabajo

La labor desarrollada por los inspectores necesita ser documentada. Además de las actas de requerimiento y comprobación, cobran especial relevancia los denominados "papeles de trabajo", que son las anotaciones efectuadas por los funcionarios intervinientes mediante las cuales se cristaliza el razonamiento empleado y se busca reflejar fielmente la tarea realizada. De allí surge, generalmente, cuál ha sido el criterio utilizado por los fiscalizadores, resumiendo todo lo actuado.

La doctrina expresó, respecto de los "papeles de trabajo", que son "...anotaciones que los inspectores van confeccionando teniendo en cuenta los comprobantes, papeles y documentación general exhibida" [131].

En el caso de un procedimiento de verificación y fiscalización correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos de una persona jurídica que tiene obligación legal de llevar libros contables, a modo de ejemplo podemos enumerar las siguientes cuestiones que se consignan en los papeles de trabajo: a) las ventas o servicios prestados por el particular, con el código de actividad para el impuesto y la cuenta contable de la cual se extrajo la información; b) el relevamiento de los pagos efectuados, las declaraciones juradas presentadas y los papeles de trabajo utilizados para confeccionarlas, aportados por el sujeto fiscalizado; c) el análisis de los mayores contables de cuentas de ingresos, del balance de sumas y saldos de cuentas de ingresos, de las declaraciones juradas del Impuesto al

131 BUITRAGO, GUZMÁN y SÁNCHEZ SUCCAR, *Procedimiento Fiscal*, ob. cit., p. 185. GÓMEZ y FOLCO, en *Procedimiento Tributario*, ob. cit., p.173, entienden que los papeles de trabajo "...son aquellos apuntes o anotaciones que realizan los verificadores en el desarrollo de la actuación inspectora, teniendo a la vista facturas de compras y ventas, libros, registros, archivos, etc.".

Valor Agregado y del Libro IVA ventas, todo ello a los efectos de obtener datos relevantes para poder determinar su validez y veracidad, y en caso afirmativo, confrontar la información obtenida con la base imponible declarada en el impuesto.

Asimismo, los inspectores exponen el objetivo perseguido (v.gr. verificar la presentación o no de las declaraciones juradas correspondientes a los períodos fiscalizados; analizar la existencia de errores en las declaraciones juradas presentadas, etc.), el alcance (v.gr. relevamiento, revisión, confrontación, rastreo, cálculo, conciliación y determinación de razonabilidad de las declaraciones juradas presentadas y de los papeles de trabajo utilizados por el particular) y la metodología utilizada (v.gr. relevamiento, revisión y cálculo de las declaraciones juradas presentadas, de la información contable obtenida y de los papeles de trabajo utilizados para la conformación de la base imponible presentados por el particular, confrontándolo con las informaciones obtenidas de clientes, proveedores y terceros, así como de la base de datos de la Administración Fiscal).

Junto con en estos "papeles de trabajo", los funcionarios actuantes realizan la liquidación del tributo ajustado, en los formularios analizados oportunamente [132]. Es por ello que el Código Fiscal dispone -específicamente- que las liquidaciones y actuaciones practicadas por los inspectores y demás empleados que intervengan en la fiscalización de los tributos, no constituyen determinación administrativa de aquéllos, la que sólo compete a la Autoridad de Aplicación, a través de los respectivos jueces administrativos [133].

132 Los Formularios R-055 "Convenio Multilateral" (Coeficiente de Convenio); Formularios R-113 "Determinación Monto Imponible"; Formularios R-222 "Fiscalización y Ajuste Impositivo" (Impuesto sobre los Ingresos Brutos); Formularios R-151 "Fiscalización y Determinación Impuesto de Sellos" (Impuesto de Sellos) y Formularios R-341 "Agentes de Recaudación" (Agentes de Retención y Percepción).

133 Cfr. artículo 48 del Código Fiscal.

En este punto, resulta importante señalar que el criterio plasmado en las actuaciones por los funcionarios intervinientes -v.gr. en los papeles de trabajo y formularios confeccionados- no obligan al juez administrativo, que es -en definitiva- quien decide el criterio que debe seguirse para determinar el tributo [134].

Según nuestro criterio, los papeles de trabajo nunca pueden ser equiparados -en su valor o en sus efectos probatorios- a las actas de comprobación, aun cuando contengan los datos necesarios para su correcta individualización [135]. La finalidad y función del acta de comprobación es dejar debida constancia

134 El TFABA, Sala III, en autos "Ciarga S.R.L.", citado, expresó que "no puede sostenerse válidamente que las afirmaciones realizadas por el Inspector actuante -en el Acta de Comprobación- constituyen una limitación a la correcta determinación de oficio del tributo, la cual (...) solamente corresponde que sea realizada por los jueces administrativos, en el procedimiento administrativo". El TFN, Sala D, en autos "Saycor SRL", de fecha 31/10/2003, con cita de jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia nacional, causas "Calise" y "Elewson y Wester" de fechas 27/11/50 y 27/10/52, *Fallos*, 218:562 y 221:73, respectivamente; también la Sala A, "Miranda, Ángel Octavio", de fecha 26/04/99, donde expuso que "...la opinión de los fiscalizadores no obliga a la Dirección General Impositiva la que, en materia de determinación de la obligación tributaria sólo se expresa a través de los llamados 'jueces administrativos', cuando emiten sus decisiones dentro de las atribuciones que se le confieren. Cabe destacar que en autos no recayó resolución administrativa alguna sino tan sólo un informe elevado por los actuantes en los que 'propician' archivar las actuaciones por 'estimar' que el monto regularizado cubría el interés fiscal".

135 En contra: GÓMEZ y FOLCO, *Procedimiento Tributario*, ob. cit., p. 173. El TFN, Sala B, en autos "Di Martino, Rubén D.", de fecha 15/08/03, expresó respecto de los papeles de trabajo, que "Si bien es cierto que en algunos casos los papeles de trabajo han reemplazado a las actas, puede observarse que en los mismos se encuentran todos los elementos necesarios como establecer cuál ha sido la actividad fiscal, así como a lo largo de los antecedentes administrativos (...) se ha dejado constancia suficiente, tanto en los requerimientos como en las contestaciones dadas por la inspeccionada, sobre todo lo actuado. La falta de actas puede llegar a debilitar el poder probatorio de lo actuado, pero nunca puede significar la nulidad de ello y a que los elementos allegados sin ellas carezcan en absoluto de valor probatorio".

de lo sucedido en el momento de la verificación y fiscalización, en tanto que los papeles de trabajo persiguen, únicamente, documentar la labor desarrollada por los funcionarios intervinientes.

6. Diferencias a favor del Fisco o del particular

De los papeles de trabajo y los formularios confeccionados por la inspección, pueden surgir diferencias a favor del Fisco o del particular.

Con anterioridad a la reforma efectuada por la ley N° 13.405 [136], el artículo 48 del Código Fiscal [137] contemplaba -en forma obligatoria- una vista previa al inicio del procedimiento de determinación de oficio, la cual era realizada por la inspección; en dicha oportunidad, se corría traslado de las planillas (formularios confeccionados y un muy sintético resumen del ajuste) al contribuyente o responsable, a los fines de conocer si aceptaba -o no- el ajuste realizado. En caso de existir diferencias a favor del Fisco, si aquéllos prestaban su conformidad, debían realizar y presentar las declaraciones juradas rectificativas, plasmando en ellas el criterio de la inspección. De lo contrario, se remitían las actuaciones al juez administrativo competente para iniciar el procedimiento de determinación de oficio.

136 B.O.P.B.A., de fecha 30/12/05, con vigencia a partir del 08/01/06.

137 Esta norma disponía que "De las diferencias consignadas en las planillas se dará vista a los contribuyentes para que, en el término improrrogable de 5 (cinco) días manifiesten su conformidad o disconformidad en forma expresa. No será necesario recurrir al procedimiento de determinación administrativa de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, en el caso de conformidad a los ajustes practicados, o en la medida en que se la preste parcialmente y por la parte conformada, por el sujeto pasivo o su representante debidamente habilitado para ello. La aceptación de los ajustes no será obstáculo para la instrucción del sumario pertinente, tendiente al juzgamiento de la eventual comisión de las infracciones tributarias de orden formal o material establecidas en este Código".

Luego de la reforma aludida, se ha eliminado la vista previa analizada en el párrafo precedente, sin perjuicio de señalar que los funcionarios intervinientes en las verificaciones y fiscalizaciones siguen realizándola, aunque informalmente.

Entendemos que la finalidad perseguida por la reforma efectuada mediante la ley N° 13.405, al suprimir dicha vista previa, fue equiparar el sistema provincial al nacional. Sin embargo, la ley nacional N° 26.044 [138], en su artículo 1°, punto XII, incorporó un artículo a continuación del artículo 36 de la ley nacional N° 11.683, que dispone "En el transcurso de la verificación y a instancia de la inspección actuante, los responsables podrán rectificar las declaraciones juradas oportunamente presentadas, de acuerdo a los cargos y/o créditos que surgieren de la misma. En tales casos, no quedarán inhibidas las facultades de la Administración Federal de Ingresos Públicos para determinar la materia imponible que en definitiva resulte". A través de dicha incorporación, el sistema nacional receptó legalmente una práctica habitual, cual es correr una vista informal al particular interesado de los ajustes efectuados por la inspección -en forma previa al inicio del procedimiento de determinación de oficio- a los fines de conocer la conformidad o disconformidad del contribuyente o responsable. En caso de aceptación del ajuste, ello posibilita que los particulares confeccionen y presenten las declaraciones juradas rectificativas, en tanto que frente a la disconformidad, se remiten las actuaciones al juez administrativo competente para iniciar el procedimiento de determinación de oficio. Básicamente, la ley nacional reguló una situación que, en la Provincia y luego de la modificación operada, no se encuentra prevista expresamente.

Del trabajo de los inspectores, pueden surgir saldos a favor del contribuyente o responsable. En estos casos, la Administración Fiscal también se encuentra obligada a determinar de oficio el tributo, toda vez que, como correctamente expresó

138 B.O. de fecha 06/07/05, con vigencia a partir del mismo día.

destacada doctrina, "...la administración no debe detenerse ante el impuesto resultante de la declaración jurada como el importe mínimo cuyo cumplimiento puede pretender, sino que está obligada en caso de divergencia entre la declaración jurada y la real situación fáctica que da nacimiento a la obligación, a determinar ésta de acuerdo con el supuesto del derecho material, aunque ello redunde en perjuicio del propio fisco. Más aun, no hay tal perjuicio, ya que la administración no tiene como función recaudar cuanto más dinero pueda, sino exactamente la suma que la ley imponga a cada contribuyente" [139].

7. Informe final de la inspección

El informe final de la inspección es un documento en el cual los funcionarios intervinientes en el procedimiento de verificación y fiscalización, justifican, fundamentan, explican, aclaran, razonan el contenido de las actuaciones realizadas en el ejercicio de sus funciones y como consecuencia de ello, formulan una propuesta de ajuste.

Con relación a este informe, la doctrina expresó que el "... inspector actuante, al concluir la auditoria fiscal, debe confeccionar un informe final circunstanciado, detallando la labor realizada, la apoyatura legal y contable de la que se ha valido, los cargos que fundamenten el ajuste practicado y el detalle de los rubros y monto del gravamen ajustado. Este informe deberá ser concluyente, fundado, íntegro, claro y conciso" [140].

En el sistema provincial, la Administración Fiscal fijó -en forma clara, precisa y acertada- el formato y las pautas que deben seguir los funcionarios intervinientes -en la fiscalización de tributos- para realizar el informe final de la inspección [141]. En tal sentido, dispuso que la comunicación del resultado

139 Dino JARACH, *Curso Superior de Derecho Tributario*, ob. cit., pp. 401-402.

140 GÓMEZ y FOLCO, *Procedimiento Tributario*, ob. cit., p. 173.

141 Mediante la instrucción general operativa interna (IO:IG N° 01/04), citada.

final de cada auditoría realizada debe ser efectuada mediante un informe escrito firmado, el cual deberá elaborarse teniendo en cuenta los siguientes aspectos: a) *Importancia del contenido*. Los asuntos de los que trata el informe escrito deben tener suficiente importancia para justificar su inclusión y la atención de los funcionarios a los que va dirigido. Deben evitarse los temas de una importancia relativa menor; b) *Completitud y suficiencia*. El informe debe dar cuenta de todos los aspectos comprendidos y resultantes de la labor de auditoria, brindando la información necesaria para la adecuada interpretación de los temas tratados. Si bien el informe debe ser conciso, contendrá los antecedentes suficientes sobre los objetivos y alcance del trabajo, la descripción de las observaciones, el descargo del contribuyente y la conclusión u opinión del auditor, teniendo en cuenta una perspectiva adecuada; c) *Objetividad*. La objetividad se obtiene brindando información real y libre de distorsión. Las observaciones y conclusiones del informe deben estar sustentadas por evidencia válida y suficiente, que conste en los papeles de trabajo. Se deben preparar informes que reflejen la realidad de la mejor manera posible, sin inducir a error, y enfaticen sólo aquello que necesita atención; d) *Claridad y simplicidad*. Los informes deben ser redactados de manera clara y con un ordenamiento lógico. Estas características se relacionan directamente con la eficacia de la comunicación; e) *Concisión*: Los informes completos y concisos cuentan con una probabilidad más elevada de captar la atención y generar acciones eficaces. Los informes concisos van a los hechos y evitan detalles innecesarios que desalienten o confundan al lector. Solamente cuando sea conveniente para la ampliación y comprensión de la información incluida en el cuerpo del informe, se incorporarán como anexos información complementaria, gráficos u otras herramientas que se consideren apropiadas.

Según es práctica, en dicho informe los funcionarios intervinientes suelen consignar: 1) Los antecedentes del contribuyente y de la fiscalización, que comprenden: a) Tipo de contribuyente (si es persona física o jurídica), b) Actividad desarro-

llada, c) Códigos de actividad utilizados (según nomenclador de actividades para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos -denominado NAIIB'99 [142]), d) Fecha de inicio de actividades, e) Monto de ingresos, f) Situación impositiva frente a la Administración Fiscal, etc.); 2) Los libros exhibidos y documentación relevada, en donde se detalla la totalidad de los documentos aportados por el particular, los libros contables, la información obtenida de terceros, etc.; 3) Las tareas de auditoria fiscal y resultados obtenidos, que comprenden: a) Análisis de la actividad desarrollada, b) Análisis del sistema administrativo-contable, c) Relevamiento de pagos, d) Determinación de ingresos imponibles, e) Conciliaciones de ingresos, f) Análisis de la registración contable, g) Análisis de las respuestas a los requerimientos de información efectuados por terceros, h) Análisis del coeficiente unificado (si es un contribuyente alcanzado por las normas del Convenio Multilateral), i) Análisis de retenciones y percepciones computadas, etc.; 4) Los fundamentos de los ajustes propuestos, que incluyen: a) Consideraciones generales, b) Ajuste en la base imponible por deducir conceptos improcedentes; 5) Los detalles de los ajustes, que indican las cuestiones específicas ajustadas (v.gr. omisión en la base imponible, retenciones y percepciones computadas en exceso, errónea asignación de base imponible, etc.); 6) El análisis de los períodos no prescriptos; 7) En caso de existir, los sujetos que podrían revestir la calidad de responsables solidarios y su fundamento; 8) El comportamiento del contribuyente frente a fiscalización, indicando si prestó colaboración y cumplió con los requerimientos efectuados; 9) En caso de existir, las violaciones a los deberes formales; 10) Si se han configurado infracciones materiales; 11) La opinión final de los inspectores y 12) La conclusión a la cual arriban.

No existe ninguna disposición que indique que la finalización de la inspección debe ser comunicada al particular, situa-

142 Establecido por la Disposición Normativa Serie "B" 31/99 y modificatorias, la cual contiene -asimismo- las notas explicativas.

ción que -además- no se observa en la práctica [143]. Sin embargo, entendemos que dicho recaudo es absolutamente necesario para que el fiscalizado tenga absoluta certeza de que, a partir de entonces, ha concluido la inspección y la Administración no podrá requerirle nueva información o documentación vinculada a dicho procedimiento.

VI. Determinación de oficio de las obligaciones fiscales

1. Concepto

La expresión "determinación de oficio" -de las obligaciones fiscales- suele utilizarse para aludir a dos conceptos distintos [144]. En primer lugar, al *procedimiento administrativo específico*, que es la secuencia de actos desarrollados por la Administración Fiscal, en forma reglada, destinados a esta-

143 GÓMEZ y FOLCO, *Procedimiento Tributario*, ob. cit., p. 159, expresan, respecto del sistema nacional, que "La finalización de la inspección deberá ser comunicada por escrito al inspeccionado y notificada por los medios previstos al efecto en el art. 100 de la Ley de Procedimiento Tributario".

144 El problema aludido no es propio y exclusivo de la ciencia jurídica, sino que proviene de la filosofía, específicamente de la lógica. En efecto, la lógica -como ciencia de la estructura del pensamiento- se vale de conceptos -elementos del pensamiento-, que son representados por palabras -portadoras y expresión de los conceptos-. La relación entre la palabra y los conceptos no es unívoca y constante, toda vez que como señala Johannes HESSEN, "La misma palabra puede tener un sentido diferente, puede ser portadora de diferentes contenidos conceptuales. En esto se basa la multivocidad de los conceptos (*termini aequivoci*). El pensamiento científico para cumplir su finalidad requiere conceptos unívocos (*termini univoci*) y por tanto es necesario acuñar términos propios" (Johannes HESSEN, *Tratado de Filosofía*, 2ª edición, traducción del original en alemán *Lehrbuch der Philosophie*, Sudamericana, Buenos Aires, Año 1976, pp. 153-154). Al analizar el concepto jurídico, también se ha realizado la distinción entre palabras y conceptos, diciendo que "Palabras diversas expresan a veces un mismo concepto, y conceptos distintos pueden corresponder a sentidos diferentes de una misma voz, caso en el cual decimos que ésta es equívoca" (Eduardo GARCÍA MAYNEZ, *Lógica del concepto jurídico*, Fondo de Cultura Económica, México, 1959, p. 13).

blecer en cada caso concreto, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de la materia imponible y el alcance de la obligación. En segundo lugar, al *acto administrativo*, que es el acto que cierra y resuelve dicho procedimiento, conteniendo una manifestación unilateral de la Administración Fiscal sobre el importe de la prestación, así como otros extremos que desarrollaremos más adelante [145].

A los efectos de evitar los *termini aequivoci*, utilizaremos las palabras "*determinación de oficio*" para referirnos al *procedimiento administrativo específico* reglado en el Código Fiscal [146], en tanto que para aludir al *acto administrativo* utilizaremos los términos "*resolución determinativa*", que son -además- los utilizados por la legislación provincial [147].

En este punto, debemos aclarar que poco tiempo después de la creación de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires [148], el Organismo Fiscal cambió la denominación y formato de la "resolución determinativa" y comenzó a llamarla "Disposición Delegada", sin que se haya alterado su sustancia [149]. No obstante ello, y toda vez que en el Código Fiscal no se ha modificado la denominación del acto aludido, mantendremos la terminología utilizada en la anterior edición.

2. Supuestos en los que procede

El Código Fiscal establece tres supuestos en los cuales resulta de aplicación obligatoria el procedimiento de determinación

145 Cfr. en lo sustancial, MARTÍN QUERALT y ot., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., p. 316.

146 Artículo 113.

147 V.gr. artículo 92, inciso b, 113, párrafo 5° y 131, párrafo 2° del Código Fiscal.

148 Mediante ley N° 13.766 (B.O. 17/12/2007).

149 A la Resolución de Inicio la Autoridad de Aplicación la denomina "Disposición de Inicio", y a la Resolución Determinativa la llama "Disposición Delegada" o "Disposición Determinativa" indistintamente.

de oficio de las obligaciones fiscales, previsto en el artículo 113 de dicho Cuerpo legal. Ellos son: 1) Cuando el contribuyente o responsable no ha presentado su declaración jurada determinativa [150]; 2) Cuando la declaración jurada determinativa presentada resulta inexacta, por falsedad o error en los datos o errónea aplicación de las normas fiscales, o la declaración jurada informativa -presentada para el caso de la liquidación administrativa mencionada en el artículo 42- adolezca de los mismos errores o falsedad [151]; y 3) Cuando se quiera hacer efectiva la responsabilidad, respecto de los sujetos indicados en los artículos 21 y 22 del Código Fiscal [152].

Del análisis de los artículo 44, párrafo 2° [153] y 112 [154] del Código Fiscal, no surge claramente si la Administración Fiscal debe determinar las *obligaciones fiscales* de los contribuyentes y responsables, o *su monto*. Para resolver esta contradicción, debemos aplicar el criterio interpretativo elaborado por la Corte Suprema de Justicia nacional desde antiguo, por el cual las normas deben ser entendidas evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, procurando adoptar como verdadero el que las concilie y deje a todas con

150 Cfr. artículo 44, párrafo 2° y 112 del Código Fiscal.

151 Cfr. artículo 44, párrafo 2° y 112 del Código Fiscal.

152 Este supuesto se encuentra implícito en el artículo 24, *in fine*, y previsto expresamente en el artículo 113, párrafo segundo, del Código Fiscal.

153 Este artículo, establece "Cuando el contribuyente o responsable no hubiere presentado declaración jurada o la misma resultare inexacta, por falsedad o error en los datos o errónea aplicación de las normas fiscales o en el caso de liquidación administrativa mencionada en el artículo 42, la Autoridad de Aplicación determinará de oficio *la obligación fiscal*, sobre base cierta o presunta" (la bastardilla nos pertenece).

154 Este artículo, dispone "*El monto de las obligaciones fiscales* de los contribuyentes y demás responsables, cuando ella no sea declarada o las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes sean impugnables por no ajustarse a derecho, será establecido por la Autoridad de Aplicación a través del procedimiento de determinación de oficio" (la bastardilla nos pertenece).

valor [155]. Según lo expuesto -y efectuando una interpretación armónica-, la Administración Fiscal deberá determinar las obligaciones fiscales, ello es, individualizar el aspecto objetivo del hecho imponible, subsumirlo en las normas que lo describen, atribuirlo a un sujeto y cuantificarlo (esto es, aplicar la alícuota a la base imponible) a los efectos de conocer el monto de impuesto resultante. En otros términos, la ley prevé la determinación de la obligación fiscal, para conocer cuál es el monto de impuesto que el sujeto pasivo debe ingresar a las arcas fiscales [156] -sin que ello pueda confundirse con la deuda tributaria [157]- o la Administración Fiscal le debe reintegrar [158].

155 CSJN, en *Fallos*, 310:195; 312:1614 y 1849; 313:132 y 1149; 314:458; 315:727; 319:1131; 320:2701; 321:2453 y 324:1481, entre otros.

156 En el sistema español, "El sujeto pasivo de la obligación tributaria principal, es decir, el contribuyente, está obligado a pagar, claro está, la cantidad debida como tributo, es decir, la cuota tributaria", cfr. FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero Español -Instituciones-*, ob. cit., p. 431. En nuestro sistema, no tenemos un concepto equivalente a la "cuota tributaria", que según la doctrina española, "...es la cantidad de dinero resultante de aplicar el tipo de gravamen a la base positiva en los tributos variables", cfr. MENÉNDEZ MORENO (Director), *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra.*, ob. cit., p. 220. Asimismo, la Ley General Tributaria N° 58/2003, de 17 de diciembre, determina la cuota tributaria en el artículo 56.

157 La deuda tributaria incluye -además del monto de impuesto- los intereses, pero no las sanciones. Lo expuesto, encuentra su fundamento en el voto suscripto por la Dra. HARDOY, en el Acuerdo Plenario N° 18, de fecha 07/05/09, del TFABA, donde realizó una acertada distinción entre "pretensión fiscal" y "pretensión punitiva". En el mismo sentido, la Ley General Tributaria N° 58/2003, en su artículo 58, inciso 3°, excluye expresamente de las deudas tributarias a las sanciones. Al respecto, agregó la doctrina "El distinto fin, la distinta regulación y el distinto procedimiento de determinación aplicable a las sanciones justifican sobradamente esta exclusión" (FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero Español -Instituciones-*, ob. cit., p. 432).

158 Cfr. artículos 102 y 103 del Código Fiscal. En autos "Deheza S.A.I.C.F.e I.", de fecha 06/03/08, Registro N° 1351, la Dra. HARDOY expuso claramente que "...no necesariamente deben surgir saldos a favor del Fisco, sino que -en ciertos casos- puede acontecer que surjan saldos a favor del contribuyente. Lo expuesto, no se ve modificado porque la determinación

3. Métodos para la determinación

Según explicamos, la determinación de oficio tiene carácter excepcional, siendo el principio general la auto-determinación del tributo. No obstante, una vez configurados los presupuestos para la determinación de oficio por la Administración Fiscal, ésta deberá practicarla sobre *base cierta* o sobe *base presunta*.

A. *Base cierta*

Este método de determinación procede -según lo dispone el artículo 38 del Código Fiscal- cuando el contribuyente o responsable suministra a la Administración Fiscal todos los elementos comprobatorios de las operaciones o situaciones que constituyen hechos imponibles o cuando las normas fiscales establecen taxativamente los hechos y circunstancias que dicho Organismo debe tener en cuenta a los fines de la determinación.

Surge claramente que en este caso la determinación la realiza el juez administrativo basándose en el conocimiento cierto de la materia imponible.

Es por ello que en el procedimiento en cuestión, la elección del método a emplear por parte de la Administración Fiscal no resulta librada a su arbitrio, sino que la regla es la determinación sobre base cierta, y subsidiariamente, cuando resulte imposible practicarla, deberá realizarse sobre base presunta [159].

tributaria sea efectuada de oficio por la Autoridad de Aplicación (...). De la cita expuesta, surgen los casos en los cuales la Autoridad de Aplicación debe determinar la obligación tributaria, prescindiendo del resultado de dicha determinación, o en otros términos, la norma no tiene en cuenta si en virtud de la determinación de oficio surgen saldos del Fisco o del contribuyente". Este criterio es receptado por la Sala III, en autos "Clínica San Nicolás S.A.", de fecha 27/06/2013, Registro N° 2689.

159 TFABA, Sala I, en autos "Moño Azul S.A.", de fecha 04/12/08, Registro N° 1127, entre muchos otros.

Sin perjuicio de la denominación que utilice la Autoridad de Aplicación, para conocer si la determinación fue realizada sobre base cierta o presunta, deberá estarse a la realidad del método empleado, toda vez que puede suceder que se determine sobre base presunta y en el acto se consigne que ha sido sobre base cierta. En estos casos, si no concurren los extremos que justifican el procedimiento de determinación sobre base presunta, corresponde que la resolución determinativa sea dejada sin efecto [160].

B. *Base presunta* [161]

En caso de no cumplirse las condiciones establecidas para el método anterior -conforme sostiene el Código Fiscal en su artículo 46-, la Administración Fiscal practicará la determinación de oficio sobre base presunta, considerando todos los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión con las normas fiscales, se conceptúen como hecho imponible y permitan inducir en el caso particular la procedencia y el monto del gravamen.

Así, cuando el contribuyente o responsable no le suministra a la Administración Fiscal todos los elementos necesarios para la determinación sobre base cierta [162] o cuando los aportados por el sujeto pasivo de la obligación tributaria no son confiables o se detectan irregularidades en la documentación y registración de las operaciones vinculadas al hecho imponible [163], le es dable a la Administración Fiscal utilizar el método presuntivo y buscar otros elementos de juicio para realizar la determinación de oficio.

160 TFABA, Sala III, en autos "COTO Centro Integral de Comercialización S.A.", de fecha 10/06/2013, Registro N° 2669.

161 En el presente capítulo no analizaremos las distintas presunciones contempladas en el Código Fiscal, toda vez que su extensión justificaría un trabajo dedicado únicamente a ellas. En efecto, remitimos al lector al artículo 46 de dicho Código, donde observará las presunciones que puede utilizar la Administración Fiscal para determinar de oficio las obligaciones fiscales según este método.

162 TFABA, Sala III, en autos "Sessa Héctor Raúl", de fecha 18/12/07, Registro N° 1305; también en autos "Schiavone Luis Alejandro", de fecha 02/08/07, Registro N° 1180.

Sin embargo, es necesario señalar que estas facultades -reconocidas a la Administración Fiscal para determinar de oficio sobre base presunta- no deben interpretarse en el sentido de que las resoluciones determinativas pueden dictarse en forma arbitraria o caprichosa. Al contrario, en estos supuestos, los actos administrativos que se dicten deben estar abonados por hechos y circunstancias suficientes como para llevar al ánimo del juzgador la impresión de su veracidad [164].

4. Principios aplicables

El procedimiento llevado a cabo por la Administración Fiscal para la determinación de las obligaciones fiscales, según

163 Al respecto, entiende la doctrina que "...el procedimiento de determinación sobre base presunta se encuentra justificado cuando las registraciones contables llevadas por la firma carecen de la presunción de sinceridad que la ley otorga a la contabilidad de comercio llevada en legal forma" (Hernán Ariel COLLI, "Comentario al fallo 'Moño Azul S.A.', del Tribunal Fiscal de Apelación", publicado en Revista Práctica Profesional, La Ley, 2009-85, 105, quien cita en su apoyo la jurisprudencia del TFABA, Sala III en los precedentes "Supermercados Las Dunas" sentencia del 28/12/2000, Reg. N° 29, y "Eco Sur Soc. de Hecho" sentencia del 13/03/07, Reg. N° 798). En este sentido se ha pronunciado el TFABA, Sala III, en autos "Ciarga S.R.L.", citado.

164 Cfr. TFABA, en autos "Sardini Nicolás", de fecha 2/10/80; *in re* "Gaynor Tomás Alberto", de fecha 10/08/95; la Sala I, *in re* "Indalmar S.A.", de fecha 26/10/00, Reg. N° 15; la Sala II, en autos "Pilasfidis Marta y Canales Ascencio, El Chino S.A.", de fecha 8/08/02, Reg. N° 113. Asimismo, el TFABA, Sala II, en autos "Sung Chia Hao", de fecha 22/10/07, expresó -con diversa citas- que "...toda determinación sobre base presunta como modalidad subsidiaria de comprobación y valoración que se acuerda al Fisco (...), debe reposar en ciertos indicios que, a los efectos convictivos de la real magnitud de la materia gravada, requieren la concurrencia de una serie de circunstancias correlativas y concordantes, que analizadas en una articulación coherente, evidencien que el método guarda una razonable correspondencia con los hechos económicos verificados".

expusimos, es un procedimiento administrativo específico y no difiere -sustancialmente- de los procesos que la Administración sigue para la formación de un acto administrativo [165]. De allí, es que se encuentra gobernado por los principios que rigen el procedimiento administrativo, entre los cuales es posible distinguir [166], los genéricos por antonomasia, de los procedimentales; los primeros poseen un valor informador del ordenamiento jurídico general y del administrado en particular, fundamentales para resolver cuestiones particulares y derivar de ellos principios específicamente procesales (se cuentan entre ellos, el de juridicidad, debido proceso adjetivo, razonabilidad); los segundos tienen naturaleza estrictamente procedimental y pueden surgir de la legislación o inferirse de ella (buena fe o el particular como colaborador, impulso de oficio).

Los principios que entendemos aplicables son: a) Verdad material; b) Buena fe (el particular como colaborador de la Administración); c) Formalismo moderado en favor del administrado; d) Debido proceso adjetivo; e) Impulso de oficio; f) Celeridad y economía en los trámites; g) Legalidad; e i) Razonabilidad.

A. *Verdad material*

Según este principio, receptado expresamente por la jurisprudencia para el procedimiento administrativo [167], la Administración Fiscal debe agotar -de oficio- los medios de prueba a su alcance para el correcto esclarecimiento de la situación planteada [168], y debe ceñirse a los hechos, por más que no hayan sido alegados o probados por el particular.

165 TFN, Sala A, en autos "Peña Orlando", de fecha 28/06/01.

166 Siguiendo a Julio R. COMADIRA, *Derecho Administrativo*, 2ª edición actualizada, LexisNexis, Buenos Aires, 2003, p. 130.

167 CSJN, en autos "Provincia Chubut", *Fallos*, 324:4199, de fecha 07/12/2001, Considerandos 6° -2do. párrafo- y 10°.

168 Cfr. P.T.N., Dictámenes: 243:343, 227:022 y precedentes allí citados, entre muchos otros. Entendemos que el TFABA, Sala III, hizo

Entiende la doctrina que "la búsqueda de la verdad material, de la realidad y sus circunstancias, con independencia de cómo han sido alegadas y en su caso probadas por las partes, supone que se deseche la prevalencia de criterios que acepten como verdadero algo que no lo es o que nieguen la veracidad de lo que sí lo es. Ello porque con independencia de lo que hayan aportado, la Administración siempre debe buscar la verdad sustancial como mecanismo para satisfacer el interés público (...) La Administración debe lograr la verdad material, la que constituye principio y objetivo primordial del procedimiento que culmina en la decisión adecuada" [169].

Éste es el alcance de la previsión contenida en el Código Fiscal [170], que establece "Se entiende facultada la Autoridad de Aplicación para que, tanto en el procedimiento de determinación de oficio como en los sumarios, disponga medidas para mejor proveer cuando así lo estime pertinente y por el plazo que sea menester para su producción".

Sin embargo, la utilización de estas medidas no puede ser exigida a la Administración Fiscal -con carácter obligatorio- por el particular [171].

Siendo ello así, corresponde analizar si el principio en cuestión permite la *reformatio in pejus*.

aplicación del mencionado principio en autos "Ortiz Jorge Raúl", de fecha 28/02/08, Registro N° 1336, aunque bajo la denominación "principio de informalismo".

169 Miriam M. IVANEGA, "Procedimiento administrativo: Las dimensiones del principio de verdad material", Publicado en: L.L. 14/12/2010, 1, L.L. 2010-F , 1202. En el mismo sentido, Julio R. COMADIRA, *Procedimientos Administrativos*, 1ª Edición, La Ley, Buenos Aires, Año 2007, p. 53.

Guido S. TAWIL, en "El principio de verdad material en el procedimiento administrativo", en *Procedimiento Administrativo*, Guido S. TAWIL (Director), 1ª Edición, LexisNexis, Buenos Aires, 2010, p. 117, expresa que "El principio de verdad material o verdad jurídica objetiva que ocupa aquí nuestra atención presupone que corresponde a los entes u órganos estatales llamados a resolver en el proceso la carga de verificar la efectiva existencia de los hechos (la *quaestio facti*) y el derecho en cuestión (la *quaestio iuris*)".

170 En el artículo 113, párrafo 7°.

171 Cfr. TFABA, Sala III, en autos "Sessa Héctor Raúl", citado.

Entendemos que sí [172], toda vez que si la Administración Fiscal tiene el deber de esclarecer la situación planteada, ateniéndose a los hechos, aun cuando no hayan sido alegados o probados por el contribuyente, no puede limitarse esa facultad por el solo hecho de que el acto dictado sea más gravoso para el contribuyente, si el acto es, además de legal, justo. Sin embargo, en caso de existir derechos adquiridos, no procederá la *reformatio in pejes* [173].

B. *Buena fe (el particular como colaborador de la Administración)*

Este principio ha sido receptado por la doctrina y la jurisprudencia [174], e implica reconocer -como expusimos en el Punto V.3- que el particular concurre como colaborador de la Administración -aun cuando defienda sus derechos subjetivos- y

172 En el mismo sentido: Julio R. COMADIRA, *Procedimientos Administrativos*, citado, p. 53 y los autores citados en nota 187; María S. VILLARRUEL, "Importancia de los principios generales del procedimiento administrativo. Diferencias con los principios que rigen los procesos administrativo y civil. La cuestión de la *reformatio in pejus*", en *Procedimiento Administrativo*, Guido S. TAWIL (Director), citado, pp. 98 y ss.

173 Cfr. Julio R. COMADIRA, *Procedimientos Administrativos*, citado, p. 53.

174 CSJN, autos "Galián", *Fallos*: 300:1292, del 26/12/1978, considerando 5°; "Durusse de Fernández", *Fallos*: 308:633, considerando 9°. TFABA, Sala III, en los autos "Francisco Cimato S.A.", citado; la Dra. HARDOY, expresó que "No debe soslayarse que -como bien se ha expuesto desde los orígenes de esta rama del derecho- '...el principio de la buena fe del mero campo de las relaciones entre los particulares, se debe extender también a aquel de las elaciones entre el particular y el estado...' (Herbert Dornn, *Allgemeine Grundlagen des Riechssteuerrechts*, en Blaetter für Gesetzeskunde,Verlag von Georg Stilke, Berlín, año 1919, pag. 6), posición compartida por O. Bühler, quien ha sostenido '...la buena fe debe gobernar también las relaciones entre el contribuyente y las autoridades fiscales...' (en *Steuerrecht*, Grundrissin Zwei Baenden, Betriebswirtschaftlicher Verlat Dr. Th. Gabler, Wiesbaden, I, Allgemeines Steuerrecht, 1951, 71 y ss.)".

que la buena fe, la lealtad y la probidad deben caracterizar todo el proceso y la actividad de las partes en él.

En materia tributaria, el TFABA hizo aplicación de aquél, diciendo que "Es también contrario a la buena fe que el apelante -quien reconoce no haber aportado la documentación solicitada- impugne la determinación sobre base presunta y exija -además- por parte de la Autoridad de Aplicación la realización de medidas activas (sobre la base de facultades concedidas por el Código Fiscal) tendientes a suplir la información que él omitió entregar" [175]. Al respecto, dicho Tribunal, agregó que "...es, asimismo, una consecuencia lógica derivada de este principio que, cuando el administrado no asume el rol colaborador que le es exigible, los efectos imputables a esa actitud, sean correlativamente, disvaliosos" [176].

El TFABA, en numerosos precedentes, declaró de oficio la nulidad del procedimiento cumplido en sede administrativa, a

175 TFABA, Sala III, en autos "Sessa Héctor Raúl", de fecha 18/12/07, Registro N° 1305, con cita de GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia, *Buena fe y Derecho Tributario*, pp. 186/190, M. Pons, Madrid 2001 y del T.F.N., Sala B, en autos "Bertetti Hnos. S.R.L.", de fecha 02/06/06. En dicho precedente, el TFABA, agregó que "Tal y como el criterio de reciprocidad derivado de la idea de buena fe impone, el obligado ha de mantener una postura leal a la Administración a lo largo de la relación tributaria, de modo que en todas aquellas actuaciones administrativas que dependan de su intervención, debe prestar ésta en las condiciones de honestidad y veracidad que exige el buen fin de la obligación y la satisfacción de los intereses colectivos expresados en la Constitución (...) Tal planteamiento convierte a este sujeto, al igual que en el caso de la Administración, en titular de determinados deberes de información, asistencia y colaboración. Las características de la conducta observada en el cumplimiento de los citados deberes son las que dibujarán fundamentalmente el sector de confluencia del administrado con la buena fe en el ámbito tributario (...) Asimismo contraviene el mantenimiento de una relación leal la falta de asistencia y colaboración con los órganos administrativos, de modo que toda resistencia, excusa o negativa maliciosa a las actuaciones de la Administración en cualquiera de los procedimientos tributarios es disconforme asimismo con una conducta honesta y veraz, y, por tanto, de buena fe".

176 TFABA, Sala I, en autos "Pinciroli Roberto Valentín", de fecha 02/10/08, Registro N° 1095.

fin de salvaguardar los intereses tanto del contribuyente como del fisco, y el principio de buena fe que debe presidir todos los actos de la Administración [177].

C. *Formalismo moderado en favor del administrado*

Según lo señala la más destacada doctrina, el procedimiento administrativo "no ha sido ciertamente concebido por el legislador como una carrera de obstáculos cuya superación sea requisito necesario para la adopción de la resolución final, sino como un cauce ordenado capaz de garantizar la legalidad y el acierto de aquélla dentro del más absoluto respeto de los derechos de los particulares" [178].

A raíz de ello es que en el procedimiento administrativo no es posible exigir formas sacramentales, y se deben dispensar aquellas que no son esenciales, teniendo en miras -además- que el particular que interviene puede actuar sin patrocinio letrado.

De allí es que la ley nacional N° 19.549, en su artículo 1°, inciso c, autoriza la excusación de la inobservancia, por los interesados, de exigencias formales no esenciales, que puedan ser cumplidas posteriormente. En tal sentido, se dijo que el "informalismo" no es, pues, inexigibilidad de formas, sino sólo relativización de ellas en beneficio inmediato de los administrados, siempre que no sean esenciales, ni afecten al interés público administrativo ni a derechos de terceros [179].

177 TFABA, en autos "Rogelio De Luca SCPA", de fecha 06/08/74; en la causa "Giardini Sabatino", de fecha 16/05/81; *in re* "Cooperativa de Provisión Ldta.", de fecha 16/08/88; en autos "Antonio Sidar Vallejo Toledo", de fecha 18/04/91, entre muchas otras.

178 Eduardo GARCÍA DE ENTRERRÍA y Tomás RAMÓN FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho Administrativo,* 9ª edición, Thomson Cívitas, Madrid, 2005, pp. 477-478.

179 Julio Rodolfo COMADIRA, "Función administrativa y los principios generales del procedimiento administrativo", en *130 años de la Procuración del Tesoro de la Nación 1863-1993*, número especial de la Revista de la

En nuestro entender, el principio en cuestión tiene dos características principales: a) sólo se admite en favor de los administrados; y b) la excusación se admite respecto de formas no esenciales. Respecto de la primera, podemos decir que la Administración no puede invocar este principio a su favor, pretendiendo con ello eludir sus facultades regladas [180], en tanto que con relación a la segunda característica, se dispensa a los administrados de cumplir con las formas no esenciales, es decir, aquellas que no sean estrictamente necesarias para la realización de los fines públicos que en cada caso se persiga. Debemos señalar que los plazos son considerados formas ineludibles y esenciales, quedando fuera del margen de aplicación del referido principio [181].

En el ordenamiento provincial, se encuentra receptado en el artículo 15 de la Constitución de Buenos Aires, y así fue expresado en distintas oportunidades por la Suprema Corte

Procuración del Tesoro de la Nación, pp. 90-91. También en *Procedimientos Administrativos*, citado, p. 60.

180 Miriam M. IVANEGA, "Procedimiento administrativo: Las dimensiones del principio de verdad material", publicado en: L.L. 14/12/2010, 1, L.L. 2010-F , 1202. Agustín A. GORDILLO, *Tratado de Derecho Administrativo. Teoría general del derecho administrativo,* Tomo 8, 1ª edición, Fundación de Derecho Administrativo, Buenos Aires, Año 2013, p. 469, dice claramente: "Es fuera de toda duda *informalismo únicamente en favor del administrado*, para facilitarle el ejercicio de los remedios procedimentales y la defensa de sus derechos ante la administración; nada tiene que ver, pues, este informalismo con la discrecionalidad ante la administración, ni se puede fundar en él, en ningún caso, soluciones que impliquen un apartamiento administrativo *en contra de los intereses del recurrente*, de los principios del debido proceso y del procedimiento jurídico en general"

181 Ver al respecto, la doctrina de la SCBA en la causa B. 60.510, "Sciutto, Eleodoro J. contra Provincia de Buenos Aires (Instituto de Previsión Social). Demanda contencioso administrativa", de fecha 08/02/2006 y sus citas.

Provincial [182], el TFABA [183] y la Cámara Contencioso Administrativo de La Plata [184].

Se observa que la aplicación de este principio, previsto en sus orígenes para el procedimiento administrativo [185], se ha extendido -también- al procedimiento tributario, en cuanto especie de aquél [186].

D. *Debido proceso adjetivo*

El debido proceso [187] rige plenamente en el procedimiento de determinación de oficio. En su faz procesal, constituye un conjunto de normas y procedimientos que el poder público debe cumplir en orden a la actividad que desarrolla vinculada con la libertad civil de los individuos, en tanto que en su faz sustantiva, se define como patrón o estándar axiológico que

182 Entre muchas otras, ver causa B. 57.700, "Montes de Oca, Beatriz Emma y otra contra Municipalidad de Magdalena. Demanda contencioso administrativa", de fecha 10/09/2003.

183 TFABA, Sala II, *in re* "San Isidro Textil Argentina S.A.", de fecha 18/09/08, Registro N° 889, con cita de la SCBA, B 57700 S 10/9/03, Juez SORIA (SD) Carátula: "Montes de Oca, Beatriz Emma y otro c/Municipalidad de Magdalena s/Demanda Contencioso Administrativa".

184 CCALP, voto de la mayoría, *in re* "Aceituno Nilda Susana y otros c/Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/pretensión restablecimiento o reconoc. de derechos", de fecha 28/02/08.

185 CSJN, causa "Leyes", *Fallos*, 315:1604, de fecha 13/08/92, considerando 4°; "Lewkowicz", de fecha 17/11/92, *Fallos*, 315:2762, considerando 4°; Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires en autos "Palazzo de Petraglia, Francisca D. v. Provincia de de Buenos Aires" DJBA 119-866; "Pretinga de Portela, Ana y otra v. Provincia de Buenos Aires" DJBA, 123-273, entre muchos otros.

186 TFABA, Sala II, en autos "Elacín S.A.", de fecha 01/03/07, Registro N° 652; Sala III, en autos "J.J. Mendizábal S.A.", de fecha 15/02/07, Registro N° 1050; Sala I, en autos "Aerosoles y Servicios S.A.", de fecha 13/03/09, Registro N° 1152.

187 Fundado en las garantías consagradas por el art. 18 de la Constitución Nacional, 15 de la Constitución provincial y 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

condiciona la actividad del Estado, representando una auténtica garantía de los derechos individuales [188].

Este principio comprende: 1) el derecho a ser oído, 2) el derecho a ofrecer y producir pruebas, y 3) el derecho a una decisión fundada.

El derecho a ser oído consiste -esencialmente- en la posibilidad de que el administrado pueda hacer escuchar sus razones y alegaciones, en el momento oportuno, ante el órgano administrativo correspondiente, derecho del cual podrá usar sin más limitaciones que las que resulten impuestas por el decoro y buen orden del procedimiento [189]. Asimismo, involucra -también- el derecho a interponer recursos administrativos y hacerse patrocinar y representar profesionalmente [190].

El TFABA receptó este principio y tuvo oportunidad de pronunciarse sobre la procedencia de los planteos de nulidad fundados en él, en aquellos casos donde la Administración Fiscal negó y/o desconoció los descargos presentados -en legal tiempo y forma- por los contribuyentes o responsables [191].

188 Cfr. TFABA, en autos "Banco Español del Río de la Plata Ltdo.", de fecha 10/11/88, Registro N° 4696, con cita de Rodolfo SPISSO, "La regla moral y los derechos del fisco", LL, 1987-B-842.

189 Héctor J. ESCOLA, *Tratado general de procedimiento administrativo*, 2ª edición actualizada, Depalma, Buenos Aires, 1981, p. 145. En similar sentido, Fabián O. CANDA, "El debido proceso adjetivo. La llamada 'teoría de la subsanación'", en *Procedimiento Administrativo*, Guido S. TAWIL (Director), citado, p. 147.

190 Fabián O. CANDA, "El debido proceso adjetivo. La llamada 'teoría de la subsanación'", citado, p. 148.

191 TFABA, Sala III, en autos "Avícola Cap. Sarmiento S.A.", de fecha 29/11/07, Registro N° 1290, con cita de fallos de la Cámara Nacional Federal en lo Contencioso Administrativo (Sala III, autos "Petit, Carlos Artagnan", con fecha 30/09/05) y del Tribunal Fiscal de la Nación (Sala B, autos "Industrias Récord S.A.", con fecha 11/10/93. En tal sentido -con cita del TFN- expresó que "...resulta manifiesto el vicio contenido en el acto recurrido, por lo que corresponde declarar su nulidad. En efecto, resulta flagrante la violación al derecho de defensa de la recurrente, ya no por el rechazo por parte del organismo fiscal de las defensas que en su descargo expone la contribuyente, sino por la evidente negación y desconocimiento

El derecho a ofrecer y producir pruebas implica que el interesado no sólo debe ser oído, sino que tiene el derecho a ofrecer prueba y que las mismas deben ser efectivamente producidas [192], de lo contrario, las pretensiones o defensas esgrimidas por el contribuyente quedarían en el campo de las meras alegaciones.

El derecho en cuestión no es ilimitado, toda vez que la Autoridad de Aplicación tiene la facultad de desestimar la producción de la prueba que sea improcedente, innecesaria o me-

de dicha presentación, lo que conlleva su falta de mérito, circunstancia que convierte en letra muerta los objetivos perseguidos por la ley, cuya fuente es el art. 18 de la Constitución Nacional"; también en autos "Peralta y Cía. SACIA", con fecha 21/06/94; "Construcciones del Sur S.A. s/ apelación", de fecha 19/05/04; "Electric Avenida" con fecha 9/6/2005; "Anaerobics" con fecha 17/05/2005, entre otros. Sala A, autos "Representaciones Artísticas Eape S.A. s/ Apelación", con fecha 20/09/00; también autos "Civitas S.R.L. s/recurso de apelación", con fecha 12/11/01 y "Casev S.R.L. s/ recurso de apelación", con fecha 02/11/05. La Sala C, autos "Cándida Rodríguez de Ramos e Hijos S.H.", con fecha 18/10/05); del TFABA, también de Sala III, los autos "Asociación Civil Barrio Parque Náutico Boating Club", de fecha 12/10/06, Registro N° 996.

192 En una aleccionadora sentencia, donde surgía que los apelantes habían sido sumamente prolijos y diligentes en el acompañamiento y ofrecimiento de la prueba en el descargo -tendiente a acreditar los dichos sostenidos a lo largo de sus escritos defensivos- y la producción de la prueba no se produjo por argumentos generales e insuficientes de la Administración Fiscal, el TFABA expresó que "...todo lo expuesto resulta demostrativo de la afectación operada en el caso al derecho de defensa de los accionantes, en tanto se vieron privados, injustificadamente, de ejercer una actividad configurativa de una parte sustancial de la referida garantía constitucional, como lo es la producción de la prueba ofrecida, resultando asimismo conmovido el principio que debe guiar todo procedimiento administrativo, cual es la búsqueda de la verdad material u objetiva, en la que debe converger no sólo la actividad de los administrados, sino, esencialmente, de la propia autoridad estatal, en tanto representante del interés general, comprometido, por esencia, en el logro de la verdad real de toda controversia pública", Sala II, en autos "CHR Hansen Argentina S.A.", de fecha 17/07/07, Registro N° 698; en el mismo sentido, Sala III, en autos "Eguimad S.R.L.", de fecha 3 de octubre de 2006, Registro N° 980, y "Finca Flichman S.A.", de fecha 15/03/2007, Registro N° 1076, entre otros.

ramente dilatoria. La facultad mencionada debe ser utilizada cuidadosa y razonablemente [193], teniendo especialmente en cuenta que la Administración debe buscar -según analizamos en el Punto VI. 4. A.- la verdad jurídica objetiva, y toda la prueba que de alguna forma resulte útil a tal fin debe ser admitida [194].

Debemos señalar que la jurisprudencia del TFABA tiene un criterio restrictivo en materia de nulidades fundadas en la falta de producción de las pruebas [195].

Finalmente, el derecho a una decisión fundada se encuentra receptado en el artículo 114 del Código Fiscal, toda vez que la resolución determinativa debe contener -entre otros requisitos- su fundamento. Ello implica que el acto aludido debe hacer expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas, en tanto sean conducentes para la resolución de la causa o, en otros términos, estar motivada [196].

Lo expuesto ha sido expresamente consagrado por el TFABA, sosteniendo que "...el derecho a obtener una resolución fundada en Derecho, favorable o adversa, es garantía frente

193 El TFABA sostuvo que "la desestimación por parte de la Autoridad de Aplicación basada en una argumentación totalmente discrecional deviene arbitraria y atenta contra el legítimo derecho de defensa del administrado" (Sala III en autos "Gilardone Carlos Alberto", de fecha 25/06/2013, Registro N° 2681).

194 La Sala III del TFABA ha expresado que "cabe señalar que el procedimiento administrativo debe ser abierto a prueba no sólo cuando la Administración lo considere necesario, sino cuando el particular lo solicita para acreditar los hechos que invoca. Con ello, no sólo se garantiza el derecho de defensa de éste, sino una mayor racionalización y eficacia de los trámites administrativos, facilitándose a los funcionarios que deben expedirse, una información más amplia y completa" (en autos "Gilardone Carlos Alberto", citado).

195 V.gr. Sala III, en autos "La proveedora industrial S.A.", de fecha 19/12/06, Registro N° 1030; Sala II, *in re* "Oscar Jorge Adobatti", de fecha 13/03/07, Registro N° 657; Sala I, en autos "Forestal Atlántica S.R.L.", de fecha 29/05/07, Registro N° 844.

196 Cfr. Fabián O. CANDA, "El debido proceso adjetivo. La llamada 'teoría de la subsanación'", citado, p. 149.

a la arbitrariedad e irrazonabilidad de los poderes públicos. Ello implica, en primer lugar, que la resolución ha de estar motivada, es decir, contener los elementos y razones de juicio que permitan conocer cuáles han sido los criterios jurídicos que fundamentan la decisión; y, en segundo lugar, que la motivación debe contener una fundamentación en Derecho" [197].

En caso de que la Autoridad de Aplicación vulnere el debido proceso adjetivo del contribuyente o responsable, corresponderá la declaración de nulidad del procedimiento y del (o los) acto(s) que sea(n) su consecuencia, de conformidad a la previsión contenida en el artículo 128 del Código Fiscal.

E. *Impulso de oficio*

Sostiene la doctrina que, en el procedimiento administrativo, domina "...el principio de oficialidad, según el cual es la propia autoridad administrativa la que insta las actuaciones, la que tiene el derecho y al mismo tiempo el deber de mover el procedimiento hasta llegar al dictado del acto administrativo

197 TFABA, Sala III, *in re* "Tur lyfe S.A.", de fecha 05/06/07, Registro N° 1131, con cita del Tribunal Constitucional Español, Sentencia N° 331/06, de fecha 20/11/06, Publicación en el B.O.E. con fecha 20/12/06, Registro N° 35/04, F.J. 2°. En dicho precedente, agregó que "...la razón última que sustenta este deber de motivación, en tanto que la obligación de exteriorizar el fundamento de la decisión, reside en la interdicción de la arbitrariedad y, por tanto, en la necesidad de evidenciar que el fallo de la resolución no es un simple y arbitrario acto de voluntad del juzgador, sino una decisión razonada en términos de Derecho. Dicho con otras palabras, el deber de motivación implica, como ya se ha dicho, que las resoluciones (...) han de venir apoyadas en razones que permitan conocer cuáles han sido los criterios jurídicos esenciales fundamentadores de la decisión, cuál ha sido su *ratio decidendi*. No obstante también hemos señalado que la exigencia constitucional de motivación no alcanza a un razonamiento exhaustivo y pormenorizado de todos los aspectos y perspectivas que tengan las partes de la cuestión que se decide, pero sí requiere que se explicite su *ratio decidendi* de tal forma que, pese a la parquedad o concentración del razonamiento, se conozcan los motivos que justifican la decisión".

que sea resultado del proceso desarrollado y con el cual se lleva a cabo la gestión" [198].

Este principio persigue que la Administración Fiscal dirija el procedimiento hasta la conclusión del mismo y disponga las medidas necesarias para esclarecer y arribar a la verdad material.

En el procedimiento de determinación de oficio, el Organismo Fiscal tiene el deber de acudir al procedimiento aludido y concluirlo, para poder determinar las obligaciones fiscales y, en su caso, ejecutar la deuda tributaria resultante. De allí que deba impulsar de oficio el procedimiento hasta arribar al dictado del acto administrativo.

F. *Celeridad y economía en los trámites*

Según este principio, los expedientes deben tramitar rápidamente, de modo que en el tiempo más breve posible se llegue a una resolución fundada, que ponga término al caso suscitado [199], evitando complejos y costosos trámites administrativos.

Parte de la doctrina [200], entiende que el principio involucra también a la eficacia y sencillez del expediente, y si todas estas directivas legales pudieran resumirse en una sola, sería la

198 Héctor J. ESCOLA, *Tratado general de procedimiento administrativo*, ob. cit., p. 125. María P. RENNELLA, en "El principio de oficialidad en el procedimiento administrativo". en *Procedimiento Administrativo*, Guido S. TAWIL (Director), citado, p.107, expresa que "El *principio de impulsión o instrucción de oficio*, también denominado *principio de oficialidad*, implica que la Administración tiene poder de iniciativa sobre el procedimiento administrativo, facultades de instrucción y competencia para disponer unilateralmente su terminación".

199 Cfr. Héctor J. ESCOLA, *Tratado general de procedimiento administrativo*, ob. cit., p. 128.

200 Cfr. Julio R. COMADIRA, *Procedimientos administrativos*, citado, pp. 64 y ss. También Gutavo P. LUPETTI, "Los principios de eficacia, celeridad, economía y sencillez", en *Procedimiento Administrativo*, Guido S. TAWIL (Director). citado, pp. 173 y ss.

de "racionalidad" en el empleo del tiempo, de los medios y en la configuración de las formas [201].

G. *Legalidad*

La doctrina expresa que "Si el bien común es el conjunto de condiciones de la vida social que hace posible a asociaciones e individuos el logro más fácil y más pleno de su propia perfección, no es dudoso que una de esas condiciones es la vigencia irrestricta del orden jurídico. Y si la Administración, dentro del Estado, tiene a su cargo la gestión directa e inmediata de aquel bien, no es tampoco dubitable que ella debe actuar incondicionalmente sujeta al ordenamiento jurídico" [202].

Es del caso señalar que diversos juristas se refieren a la *juridicidad* antes que a la *legalidad*, toda vez que la primera nuclea todo el sistema normativo, desde los principios generales del Derecho y la Constitución Nacional, hasta los simples precedentes administrativos en cuyo seguimiento esté comprometida la garantía de igualdad, pasando por los Tratados internacionales, la ley, los reglamentos, etc. [203]. En el mismo sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires ha expresado que en un Estado Constitucional de Derecho, el principio de juridicidad impone a las Administra-

201 Cfr. Julio R. COMADIRA, *Procedimientos administrativos*, citado, p. 65.

202 Julio R. COMADIRA, *Procedimientos administrativos*, citado, p. 50.

203 Julio R. COMADIRA, op. cit.,pp. 51-52. En el mismo sentido se ha pronunciado la Procuración del Tesoro de la Nación, al expresar que "el Poder Ejecutivo '...está también obligado respecto de la juridicidad, noción más amplia que la simple legalidad y que engloba a la Constitución y a los principios generales del Derecho' (*Dictámenes* 128:526). Con ello ha querido significar que el ordenamiento jurídico no es, en el procedimiento administrativo, un valor disponible o renunciable por la Administración" (*Dictámenes* 218:99, 231:313).

ciones Públicas un obrar consistente con el ordenamiento jurídico [204].

En este punto, nos referimos únicamente al principio de legalidad en su faz aplicativa [205], también conocido como principio de legalidad administrativa, que exige la conformidad de la Administración en todas sus actuaciones a la ley, o en otros términos, que opera "...en la forma de una cobertura legal de toda la actuación administrativa: sólo cuando la Administración cuenta con esa cobertura legal previa su actuación es legítima" [206].

Al respecto, la Corte Suprema de Justicia Nacional también ha expresado que "...es inherente al ejercicio de la actividad administrativa que ésta sea desempeñada conforme a la ley, pues constituye una de las expresiones del poder público estatal, que tiene el deber de someterse a ella. En esa sujeción al orden jurídico radica una de las bases del Estado de Derecho, sin la cual no sería factible el logro de sus objetivos (...) La administración debe ser legal; si su actividad es ilegal debe rectificarse, y en primer término por la propia Administración pública, y a falta de ella por el órgano jurisdiccional competente. El administrado debe tener garantías de justicia respecto de la Administración Pública" [207].

Este principio, aplicable al procedimiento de determinación de oficio, fue expresamente utilizado por el TFABA en distintas oportunidades, con el fin "...de mantener el imperio de la legalidad y justicia en el funcionamiento administrativo" [208],

204 SCBA, doctr. causas B. 56.364, "Guardiola", sent. de 10-5-2000; B. 54.852, "Pérez", sent. de 10-5-2000; B. 55.010, "Chaina", sent. de 2-8-2000, entre otras.

205 Cfr. José O. CASÁS, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002, p. 216 y ss.

206 Eduardo GARCÍA DE ENTRERRÍA y Tomás R. FERNÁNDEZ, *Curso de derecho administrativo*, cit., T. I, p. 448.

207 CSJN, en autos "Naveiro de la Serna de López Helena María", *Fallos*: 315:2771, de fecha 19/11/92.

208 TFABA, Sala II, en autos "Sierra de los Padres Golf Club", de fecha 13/12/07, Registro N° 778.

declarando de oficio la nulidad de los actos recurridos, así como también para impedir la subsanación de ciertas nulidades [209].

H. *Razonabilidad*

Este principio importa -dentro de nuestro sistema- la exclusión de toda arbitrariedad o irrazonabilidad en el ejercicio de las prerrogativas de la Administración. En este sentido, los actos de ella son irrazonables cuando las medidas que el acto involucra no son proporcionalmente adecuadas a su finalidad.

El TFABA ha utilizado esta garantía en distintas oportunidades. En materia de requerimientos de información tributaria, expresó que "...los requerimientos efectuados a la firma (...) cumplimentan adecuadamente al principio de razonabilidad, entendido éste como la proporcionalidad de los medios utilizados en relación con los fines perseguidos por la ley" [210]; en otro precedente, agregó que "...no basta con que la Autoridad de Aplicación posea facultades conferidas por el Código Fiscal, sino que la utilización de éstas debe ser razonable y proporcionada en relación con el objetivo pretendido y no ha de afectar al contenido esencial de los derechos de los contribuyentes, responsables o terceros. Pues bien, en el caso considerado existe, sin duda, una falta de razonabilidad entre el objetivo perseguido -la compulsa de la documentación en poder del responsable, a los efectos de desentrañar la verdadera naturaleza del hecho imponible- y el modo en que se ha operado" [211].

En materia de presunciones utilizadas por la Administración Fiscal, el TFABA entendió que "...la estimación del monto adeudado en concepto de obligación tributaria requiere, para su eficacia, de una serie de circunstancias que, analizadas sistemática y coherentemente, evidencien que el método presuntivo guarda una razonable correspondencia con los hechos económicos verificados" [212], agregando -en otro caso- que "... la base imponible reconstruida a la luz de presunciones debe estar fundamentada en una real razonabilidad" [213].

La resolución determinativa -agregó el TFABA [214]- debe reposar sobre una justificación objetiva que la fundamente racionalmente: cuando el acto desconoce arbitrariamente la situación de hecho existente, o pretende fundarse en una situación de hecho que no existe, es nulo; esto, que conceptualmente podría denominarse teoría de la causa o de los motivos determinantes, queda comprendido dentro del requisito de la razonabilidad, así como él ha sido aplicado por la Corte Suprema [215].

Asimismo, la contradicción del acto, en cuanto resuelve cosas que son antitéticas, o dispone en la parte resolutoria lo contrario de lo que en los considerandos expresa, es un caso

209 TFABA, Sala III, en autos "Finca Flichman S.A.", citado, dijo que "...admitir lo contrario, importaría asumir que la Administración Fiscal se encuentra facultada a disponer de las formas y requisitos legales y procesales a su libre discrecionalidad o arbitrio, convirtiendo en letra muerta a la ley adjetiva tributaria y a las garantías constitucionales que inspiraron su dictado, conclusión que repulsa a un ordenamiento jurídico tributario donde la sumisión a la ley, es un deber inexcusable impuesto tanto a los contribuyentes como a la propia Administración".

210 TFABA, Sala III, en autos "Mutual del Personal de Loma Negra", de fecha 25/11/08, Registro N° 1539, con cita de la CSJN en autos "Inchauspe c. Junta Nacional de Carnes", *Fallos*, 199:483; también en autos "Multa por incumplimiento a los deberes de suministrar información propia o de terceros (art. 52 C.F.) Compañía Gas de la Costa- omisión de sum. inf. s/ importes facturados e import. recaud. desde octubre/99 a dic/01", de fecha 26/08/08, Registro N° 1465.

211 TFABA, Sala III, en autos "Enod S.A.", de fecha 18/09/08, Registro N° 1488.

212 TFABA, Sala III, en autos "Ciarga SRL", citado.

213 TFABA, Sala I, en autos "Dilascio y Baudot SRL", de fecha 13/12/07, Registro N° 975.

214 TFABA, en autos "José Miguel López Alconada", de fecha 01/05/90, Registro N° 5315.

215 CSJN, en autos "María Consuelo López de Reyes c. Instituto Nacional de Previsión Social", *Fallos*, 224:548, y "Aldamiz María Luisa s/ pedido de inscripción", *Fallos* 248:625.

típico e insanable de irrazonabilidad, como que atenta contra el principio lógico elemental de no contradicción [216].

5. Resolución de inicio

El Código Fiscal -a diferencia del sistema nacional- prevé expresamente el dictado de una resolución de inicio del procedimiento de determinación de oficio, en donde se debe consignar: 1) El nombre del sujeto pasivo; 2) El número de inscripción en el gravamen; 3) El domicilio fiscal; 4) Los períodos impositivos cuestionados; 5) Las causas del ajuste practicado; 6) El monto del gravamen no ingresado; y 7) Las normas aplicables [217].

Esta resolución es un acto meramente preparatorio [218] y por lo tanto, no es susceptible de apelación por ante el TFABA [219].

216 TFABA, en autos "Guerin, Carlos", de fecha 11/05/93, Registro N° 5209.

217 Cfr. artículo 113, párrafo 1° del Código Fiscal.

218 En este sentido, es clara la distinción establecida entre *acto definitivo* y *acto preparatorio* brindada por Julio R. COMADIRA, en *El acto administrativo*, La Ley, Buenos Aires, 2003, p. 199, al decir que "...el acto definitivo, también denominado acto principal, originario, conclusivo y final, es aquel que resuelve, directa o indirectamente, la cuestión de fondo planteada en un procedimiento, reflejando la voluntad concreta de la Administración y produciendo los efectos jurídicos deseados por ella acerca de dicha cuestión, y se opone, conceptualmente, al acto preparatorio o de mero trámite, que ni contiene ni expresa la voluntad de la Administración respecto de aquella cuestión, ya que concurre meramente a formularla".

219 El TFABA, en autos "Ayes S.C.A.", de fecha 25/2/86; también en "Jover Reynaldo", de fecha 18/12/90, entre muchas otras, donde expresó que "...sólo está permitido declarar la nulidad de la resolución que se impugna ante el Cuerpo por vía del recurso de apelación no resultando procedente examinar por esa vía los vicios que pudieran afectar a anteriores actos cumplidos en la sustanciación del procedimiento". La Sala III, *in re*: "El Labriego S.A.", de fecha 28/11/06, Registro N° 1027; también en autos "Service Men S.A." del 20 de diciembre de 2005, Registro N° 762; más recientemente en autos "19 de Marzo SRL", de fecha 30/07/07, Registro N° 1178, entre otros, expresó que las resoluciones de cierre del procedimiento (contempladas en el artículo 102 con anterioridad a la reforma operada por

A los efectos de explicitar las causas del ajuste practicado, en forma conjunta con la notificación de la Resolución de Inicio, la Administración Fiscal debe entregar al contribuyente o responsable una copia de los formularios que han servido de base para el ajuste y que expresamente se mencionan en el acto [220]. Lo expuesto, posibilita que el particular pueda analizar e impugnar -mediante su descargo- el ajuste efectuado, al conocer el origen de las diferencias reclamadas por el Fisco [221], garantizando -de tal forma- un adecuado ejercicio del derecho de defensa.

Sin embargo, al ser la finalidad de la resolución de inicio que el contribuyente o responsable pueda tomar conocimiento de las actuaciones administrativas y de los cargos e impugnaciones formuladas, no es posible pretender que -en esta etapa del procedimiento- la Administración Fiscal consigne la *totalidad* de los fundamentos jurídicos de las impugnaciones, los cuales sí deberán expresarse -en forma completa- en la resolución determinativa [222].

la ley N° 13.405) eran irrecurribles, doctrina que entendemos aplicable a las resoluciones de inicio del procedimiento.

220 Por ello, es que la resolución de inicio dictada por la Administración Fiscal generalmente dispone -en uno de los artículos de la parte resolutiva- que se proceda "...a concretar la notificación legal del presente acto conforme lo dispuesto en el artículo 65° de la ley 7647/70 de Procedimientos Administrativos de la Provincia de Buenos Aires, y en la forma prevista por el artículo 123° del Código Fiscal -ley 10.397- T.O. 1999 y concordantes de años anteriores [actual 162 del Código Fiscal T.O. 2011], *mediante remisión de copia fiel del mismo a la que hace referencia el artículo precedente, con copia de las Planillas de Liquidación que corren agregadas como fojas 158 y 161 (Formularios R-113), y a fojas 167, 170, 173 y 176 (Formularios R-222) del presente expediente, todo bajo debida constancia, para que en el término improrrogable de 15 (quince) días, formulen descargo por escrito...*".

221 Ver TFABA, Sala III, en autos "Automotriz Caribó S.A.", de fecha 25/04/07, Registro N° 1110, voto de la Dra. HARDOY.

222 Ver voto de la Dra. HARDOY *in re* "Neumáticos Camoia S.A.", de fecha 12/06/2013, Registro N° 2673.

En el caso de que la resolución de inicio no se notifique válidamente, según lo regulado en el ordenamiento fiscal, ya sea por omitir acompañar los formularios que sirvieron de base para el ajuste (mencionados en el acto), o por dirigirse a un domicilio distinto del fiscal (o procedimental constituido, en su caso), entre otras situaciones, ello ocasiona la nulidad del procedimiento llevado a cabo contra el contribuyente o responsable involucrado, tal como ha tenido oportunidad de declararlo en distintas oportunidades el TFABA [223].

6. Vista al contribuyente o responsable

De la resolución de inicio, se otorga vista al contribuyente por el improrrogable plazo de quince (15) días para que formule descargo por escrito, acompañando la prueba documental y ofreciendo los restantes medios de prueba que avalen su proceder.

El acompañamiento de la prueba documental y el ofrecimiento probatorio resultan fundamentales en esta instancia, toda vez que según lo dispone el Código Fiscal [224], en el futuro -si el contribuyente o responsable intenta recurrir la resolución que se dicte en el procedimiento- no podrá ofrecer otros medios que los utilizados durante el procedimiento de determinación de oficio, salvo que se refieran a hechos nuevos o estén vinculados con la legalidad del procedimiento determinativo o de la resolución recurrida.

A diferencia del sistema nacional, el Código Fiscal impide la solicitud de prórrogas para presentar el descargo.

Una novedad introducida por la ley N° 13.930, es que el descargo deberá ser presentado en la dependencia y en el domicilio que -a los efectos del procedimiento- establezca en la resolución de inicio. En virtud de esta modificación, el acto *sub-examine* puede fijar un domicilio distinto al de la dependencia que interviene en la determinación de oficio de las obligaciones fiscales, lo cual luce irrazonable. Entendemos que la dependencia que lleva adelante el procedimiento y dicta la resolución es la que debe recibir el descargo, a los efectos de no lesionar el derecho de defensa de los contribuyentes o responsables. Sería manifiestamente irrazonable, por ejemplo, que un particular cuya determinación de oficio tramita en Bahía Blanca, en virtud de su domicilio fiscal, deba presentar -por así establecerlo la resolución de inicio en forma arbitraria- su descargo en una dependencia de La Plata.

En estos casos, los contribuyentes o responsables podrán impugnar dicha facultad, por vulnerar distintas garantías constitucionales (v.gr., razonabilidad, derecho de defensa, de tutela jurisdiccional efectiva, entre otros).

La Administración Fiscal, debe asegurar al particular el libre acceso a las actuaciones, a los efectos de que pueda formular su descargo en forma completa y eficaz. Esta garantía no puede ser limitada por dicho Organismo, toda vez que de lo contrario, se consagraría la violación al debido proceso adjetivo [225]. Lo expuesto ha tenido expresa recepción legislativa en el artículo 11 del decreto ley 7647/70 (texto según ley N° 14.229, B.O. de fecha 25/01/2011, Suplemento), de aplicación supletoria según lo normado en el artículo 4 del Código Fiscal, al permitir a la parte interesada, su apoderado o letrado patrocinante -siempre a su cargo- copiar o fotocopiar la totalidad

223 Sala II, por mayoría, *in re*, "Integralco S.A.", de fecha 30/07/2013, Registro N° 1752. También Sala III, *in re* "Faenadores Florenses", sentencia de fecha 5 de mayo de 2009, Registro N° 1654; "Compañía de Servicios Supertrans S.A.". Sentencia de fecha 14 de abril de 2011, Registro N° 2167; entre otros.

224 Artículos 116, párrafo 2° y 124, párrafo 1°, del Código Fiscal.

225 Cfr. C.N.F.Cont.Adm., Sala III, en autos "Carvalán Goñi, Carlos Augusto", de fecha 08/06/99, donde expresó "...el contribuyente debe tener el libre acceso a las actuaciones y el detallado fundamento de las observaciones (...) para que pueda ofrecer la prueba de su derecho y se cumpla así el principio del procedimiento administrativo que asegure el debido proceso adjetivo, es decir el derecho a ser oído, ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión fundada en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa". Ver al respecto, el Punto VI.4.D.

del expediente administrativo. Asimismo, el pedido de vista puede hacerse verbalmente y deberá concederse sin necesidad de resolución expresa al efecto, en la oficina en que se encuentre el expediente, aunque no sea la mesa de entradas o receptoría.

7. Opciones del contribuyente

Frente a la vista otorgada por la Administración Fiscal, el particular tiene cinco opciones: a) Manifestar disconformidad y ofrecer prueba; b) Manifestar disconformidad pero sin ofrecer prueba; c) Guardar silencio; d) Manifestar disconformidad por errores de cálculo; e) Manifestar conformidad expresa.

A. *Manifestar disconformidad con dicho cargo y ofrecer prueba* [226]

La Administración Fiscal, frente al descargo presentado por el particular en donde expresa su disconformidad y ofrece prueba de sus dichos, debe abrir la causa a prueba -en caso de resultar ello procedente- en el plazo de tres (3) días de realizada la presentación.

La prueba aceptada por la Administración Fiscal, debe ser producida en el plazo de treinta (30) días desde la notificación de la admisión.

El contribuyente o responsable tiene como carga la producción de la prueba ofrecida.

El Código Fiscal no establece un recurso contra el acto de mero trámite que rechaza la prueba. Sin embargo, en este caso, entendemos que se puede impugnar a través del recurso de revocatoria [227], no obstante la posibilidad que otorga el

226 Artículo 113, párrafo 4°, del Código Fiscal.

227 Por aplicación supletoria de los artículos 86 y 89 de la ley N° 7647/70 (Ley de Procedimiento Administrativo), según lo dispone el artículo 4° del Código Fiscal.

Código Fiscal de reiterar el ofrecimiento probatorio en la oportunidad de recurrir ante la propia Administración Fiscal o al TFABA [228].

B. *Manifestar disconformidad pero sin ofrecer prueba*

El juez administrativo debe dictar la resolución determinativa en el plazo de treinta (30) días, dejando constancia de la disconformidad presentada por el particular y brindando los fundamentos del proceder del Fisco. El incumplimiento del plazo establecido no acarrea -en el Código Fiscal- consecuencias par la Administración, a diferencia del sistema nacional, en donde puede llegar a ocasionar la caducidad del procedimiento.

En este caso el contribuyente o responsable -como expusimos [229]- pierde la oportunidad procesal para ofrecer prueba, no pudiendo hacerlo en el futuro, salvo que se refiera a hechos nuevos, esté vinculada con la legalidad del procedimiento determinativo o de la resolución recurrida.

C. *Guardar silencio*

Frente a este supuesto, se ha considerado que el contribuyente o responsable no consiente el ajuste efectuado por el Fisco, pero tampoco introduce argumentos que deban ser tenidos en cuenta al dictar la Resolución Determinativa.

El juez administrativo debe dejar constancia del silencio, encontrándose obligado a dictar el acto administrativo que determina las obligaciones fiscales [230] en un plazo de treinta (30) días, contados desde la fecha de vencimiento del plazo otorgado para formular el descargo.

228 Artículo 116 del Código Fiscal.

229 En el Punto VI.6.

230 Artículo 113, párrafo 5°, del Código Fiscal.

D. *Manifestar disconformidad por errores de cálculo*

En este caso, la causa debe resolverse sin sustanciación por el juez administrativo [231].

E. *Manifestar conformidad expresa*

Si con anterioridad al dictado del acto que determina las obligaciones fiscales, el sujeto pasivo -o su representante- conforma total o parcialmente el ajuste practicado, no será necesario dictar la resolución determinativa; en caso de conformidad parcial, únicamente se excluye la parte conformada.

A diferencia de lo que ocurre en la legislación nacional, según el Código Fiscal la conformidad efectuada *únicamente* surte los efectos de una declaración jurada para el contribuyente [232]. Entendemos que la reforma ha sido deficiente en este punto, al omitir los efectos que la conformidad produce para la Administración Fiscal [233], perdiendo sentido.

Si la reforma operada -por la ley N° 13.405- persiguió como finalidad que los contribuyentes o responsables conformen los ajustes para evitar un dispendio de actividad administrativa y concluir el procedimiento en forma rápida y favorable para la Administración Fiscal [234], podemos decir que el objetivo no se ha logrado. Ello es así, toda vez que el particular interesado en conformar los cargos formulados deberá solicitar al juez

231 Artículo 113, párrafo 8°, del Código Fiscal.

232 Artículo 113, párrafo 9° -incorporado por ley 13.405- del Código Fiscal.

233 Como ocurre en el sistema nacional, en donde la conformidad realizada por el contribuyente o responsable surte los efectos de una declaración jurada para el responsable y de una determinación de oficio para el Fisco (cfr. artículo 17, párrafo 7°, de la ley nacional N° 11.683, T.O. 1998).

234 Toda vez que dicha conformidad tendrá para el contribuyente los efectos de una declaración jurada y se podrá ejecutar en los términos del artículo 104, inciso c) del Código Fiscal.

administrativo -rezando para que ello ocurra [235]- que dicte la resolución determinativa, a los efectos de lograr la estabilidad prevista -para dicho acto- en el Código Fiscal [236].

Esta absurda situación no ocurriría si el legislador hubiese adoptado -lisa y llanamente- el texto que la inspiró [237].

Por las consideraciones expuestas, los contribuyentes y responsables seguramente esperarán, antes de conformar los ajustes realizados, el dictado de la resolución determinativa.

8. Resolución determinativa.

Para concluir el procedimiento de determinación de oficio, la Administración Fiscal debe dictar la resolución determinativa, exceptuando el caso en que el contribuyente o responsable preste conformidad al ajuste efectuado, único supuesto donde no resulta obligatorio tal proceder.

A. *Concepto*

La resolución determinativa dictada por la Administración Fiscal es un acto administrativo unilateral [238], que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia [239].

Este acto -según expresó la jurisprudencia- comporta siempre una operación interpretativa y de cálculo, tanto jurídica como aritmética, por la cual se individualiza el aspecto obje-

235 Al establecer el artículo 113, párrafo 9°, del Código Fiscal, que "no será necesario dictar resolución determinando de oficio las obligaciones fiscales...", entendemos que la norma le otorga la facultad al Fisco de no dictar la resolución determinativa, una vez que se han conformado los ajustes practicados.

236 Cfr. artículo 57 del Código Fiscal. Ver al respecto, Punto VI.10.

237 Artículo 17, párrafo 7°, de la ley nacional N° 11.683, T.O. 1998.

238 Cfr. GIULIANI FONROUGE, *Derecho Financiero*, 4ª edición, ob. cit., T. I, p. 553.

239 Cfr. Ramón VALDÉS COSTA, *Curso de derecho tributario*, 3ª edición, Temis, Bogotá, 2001, p. 381.

tivo del hecho imponible y se lo subsume en las normas que directamente lo describen, se lo cuantifica, se establece el criterio económico de atribución al sujeto pasivo, su localización espacial o nexo de vinculación territorial y, también, se liquida e intima el impuesto resultante [240].

B. *Contenido*

La resolución deberá contener [241], bajo pena de nulidad [242]: a) la indicación del lugar y fecha en que se practique; b) el nombre del contribuyente; c) el período fiscal a que se refiere; d) la base imponible; e) las disposiciones legales que se apliquen; f) los hechos que las sustentan; g) el examen de las pruebas producidas y cuestiones planteadas por el contribuyente o responsable; h) su fundamento; i) el gravamen adeudado y j) la firma del funcionario competente.

Estos requisitos deben concurrir al momento del dictado del acto. Sin embargo, para que prospere un planteo de nulidad, el TFABA expresó que debe ponderarse adecuadamente si se encontraron afectadas las garantías constitucionales del recurrente [243]. También ha dicho que el contribuyente o responsable no sufre menoscabo alguno al derecho de defensa si hizo valer ampliamente sus defensas sobre el tema al interponer el recurso, agregando que la garantía constitucional de defensa en juicio queda cumplida si se otorga a los interesados ocasión adecuada para su audiencia y prueba [244].

C. *Supuestos conflictivos*

Una cuestión que ha originado conflictos en doctrina y jurisprudencia, consiste en establecer la naturaleza de los actos dictados por la Administración Fiscal, en los cuales no ha seguido el procedimiento de determinación de oficio regulado en el Código Fiscal. Lo expuesto reviste especial importancia para los particulares, toda vez que de ello surgirá la posibilidad -o no- de impugnar dichos actos a través de los recursos previstos legalmente para las resoluciones que determinan gravámenes [245].

El TFABA, en el Acuerdo Plenario N° 3, fijó como doctrina legal que "La competencia del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires ha sido enunciada en forma taxativa por la ley, no comprendiéndose en dicha enunciación la simple intimación de pago ni otras decisiones que no sean el resultado de aplicar el procedimiento establecido en el Código Fiscal o leyes especiales". Surge claramente que para dicho Cuerpo, las *únicas* resoluciones que determinan obligaciones

240 Cfr. TFABA, en autos "Faraday S.A.", de fecha 02/02/07, del voto de la Dra. HARDOY; también TFN, Sala A, en autos "Frymat S.A.", de fecha 19/07/97, en autos "Robert Bosch Argentina S.A.", de fecha 13/11/97, "Cofirene Banco de Inversión S.A.", de fecha 6/10/97 y más recientemente en "Akapol S.A.", de fecha 14/12/06.

241 Artículo 114 del Código Fiscal.

242 Artículo 128 del Código Fiscal.

243 Ello implica armonizar los distintos principios fijados por el TFABA en materia de nulidades. Según ellos, solamente serán declaradas las nulidades que se encuentran contempladas específicamente en el Código Fiscal (principio de especificidad, cfr. Sala III, en autos "Cont. Sanatorio Hurlingam S.A.", de fecha 13/12/05, Registro N° 757, entre muchos otros); la declaración de nulidad no tiene como efecto satisfacer pruritos meramente formales, toda vez que de lo contrario se incurriría en una solemnidad vacía de contenido (principio de trascendencia, cfr. Sala III, *in re*: "Buenos Aires Catering S.A.", de fecha 06/09/05, Registro N° 667, entre otros); el accionar de la Autoridad de Aplicación debe causar un perjuicio al recurrente, el cual debe ser grave, concreto y debidamente evidenciado (principio según el cual "no hay nulidad sin perjuicio" o *pas de nullité sans grief*, cfr. Sala III en autos "Sky Chefs Argentine Inc. Sucursal Argentina", de fecha 08/03/05, Registro N° 531, entre muchos otros); finalmente, las nulidades deben interpretarse restrictivamente (principio de la interpretación restrictiva, cfr. Sala III, *in re*: "Ferretería Argentina S.R.L.", de fecha 15/11/05, Registro N° 730, ente muchos otros).

244 Cfr. T.F.A.B.A, Sala III, en autos "Buenos Aires Catering S.A.", de fecha 13/06/02; "IN.DE.CO. Minoli S.A.C.I.", de fecha 16/11/00; "Trenes de Buenos Aires S.A.", de fecha 10/11/05, Registro N° 729; "Constructora Mediterránea S.A.", de fecha 04/05/06, Registro N° 858, entre muchas otras.

245 Cfr. artículo 115 del Código Fiscal.

fiscales y por ende, habilitan su competencia, son las dictadas en el marco del procedimiento de determinación de oficio establecido en el Código Fiscal o leyes especiales (v.gr. Ley de Catastro). Esta posición también parece surgir del Acuerdo Plenario N° 7 de dicho Tribunal, al establecer -como doctrina legal- que "El procedimiento especial instrumentado por la Ley 12.397 no habilita la competencia del Tribunal Fiscal para entender en los recursos de apelación que se interpongan contra la resolución definitiva de consolidación de deuda impositiva de la Autoridad de Aplicación, por haberse agotado con el dictado de ésta la instancia administrativa".

Por nuestra parte, no compartimos la posición aludida, toda vez que para conocer cuáles son las resoluciones que determinan obligaciones fiscales -a los efectos de la apertura de la competencia del TFABA- deviene necesario analizar los artículos 115 del Código Fiscal y 1° del decreto-ley 7603/70, que no se limitan a los actos de la Administración Fiscal dictados como consecuencia de la sustanciación del procedimiento administrativo específico regulado en el artículo 113 del Código Fiscal. En efecto, dichos artículos condicionan la competencia del Tribunal a la apelación de una determinación tributaria, sin exigir que la misma se haya dictado a raíz del previo cumplimiento de las formalidades establecidas en el Código Fiscal para el procedimiento de determinación de oficio (que regula el artículo 113 y concordantes de dicho cuerpo legal) [246].

Ello es lógico -agrega la doctrina- "...porque de otra forma se llegaría al absurdo de admitir que cuando la Administración (...) omite cumplir con los pasos y procedimientos establecidos en la reglamentación del procedimiento administrativo de determinación de oficio del tributo, cuando éste sea legalmente exigible, no se habilitaría la competencia del Tribunal Fiscal,

246 Cfr. en lo sustancial, Horacio D. DÍAZ SIEIRO, "La competencia impositiva", en la obra colectiva *Tribunal Fiscal de la Nación 40 años*, ob. cit., pp. 153-154.

por haber el organismo recaudador obviado los procedimientos legalmente establecidos" [247].

Corresponde señalar, como lo ha sostenido el TFN desde antiguo [248] hasta la actualidad [249], 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 [250]. Este criterio fue sustentado por el TFABA en sus orígenes y actualmente ha quedado en minoría [251].

En resumidos términos, si la Autoridad de Aplicación dicta una resolución determinando obligaciones fiscales, ya sea en virtud del procedimiento establecido en el artículo 113 del Código Fiscal o mediante otro procedimiento, entendemos que el Tribunal es plenamente competente para entender en la materia [252]. Esta posición fue avalada por la Suprema Corte de

247 Id., p.154.

248 *Fallo 120: "Shell Cía. Argentina de Petróleo S.A.", de fecha 11/7/61.*

249 V.gr. *"Fortex S.R.L. s. Apelación", Sala A, de fecha 21/09/2001; más recientemente el TFN en pleno, en autos "Santiago Sáenz S.A.", de fecha 20/06/07, publicado en IMP 2007-17 (septiembre), 1647.*

250 *En este sentido C.N.A.C.A.F. en autos "Alpachirri Cooperativa Agrícola Ganadera Ltda.", de fecha 22/10/91.*

251 Ver en tal sentido, los votos de la minoría -de la Dra. Maria Cristina QUIROGA y del Dr. Luis A. FOLINO- en el Acuerdo Plenario N° 3 del TFABA; el Dr. FOLINO cita en su apoyo los fallos del TFABA recaídos en las causas "Campo Arturo y Otros", de fecha 02/08/60 y "Fábrica Argentina de Alpargatas S.A.", de fecha 29/10/57. Asimismo, ver el voto de la Dra. Silvia E. HARDOY en el Acuerdo Plenario N° 7, quien -a nuestro entender- modifica el criterio expuesto en el Acuerdo Plenario N° 3. También el voto en disidencia en la causa "Comexxur S.R.L.", de la Sala III del TFABA, pronunciado con fecha 22/04/2010, Registro de Sala N° 1907, y la copiosa jurisprudencia allí invocada.

252 Entendemos que este criterio es seguido *-también- por la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo del Departamento Judicial La Plata, en la causa "B., O. R. c/Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/medida cautelar autónoma o anticipada" de fecha 6/12/06, citado. En contra: TFABA, Sala II, en autos "Pisa Alejandro", de fecha 21/02/08, Registro N° 796.*

Justicia de la Provincia de Buenos Aires [253], al entender que lo resuelto por el TFABA, al declarar su incompetencia por aplicación del Acuerdo Plenario N° 3, no resultaba ajustado a derecho.

En efecto, dicho Tribunal expresó que "...si bien es cierto que el art. 104 del citado ordenamiento normativo prevé la vía recursiva contra las 'resoluciones de la Autoridad de Aplicación', resulta claro que a través de la cédula de intimación remitida por la Dirección Provincial de Rentas se procedió a efectuar 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. Más aun cuando ella se efectuó sin respetar el procedimiento establecido en la norma" [254].

A ello agregó 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", para concluir que "En definitiva, juzgo que no existe disposición que ampare el excesivo rigor formal puesto de manifiesto por el Tribunal Fiscal" [255].

Este criterio también fue adoptado -en reciente jurisprudencia- por la Corte Suprema de Justicia Nacional en el precedente "Colorín" [256], al confirmar la sentencia de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (que a su vez había convalidado un fallo del Tribu-

253 En la causa B. 66.398, "Banco de Servicios Financieros S.A. contra Provincia de Buenos Aires. Demanda contencioso administrativa", de fecha 06/10/2010, donde la Corte provincial adopta el criterio que propiciamos en la primera edición de esta obra.

254 En la causa "Banco de Servicios Financieros S.A. contra Provincia de Buenos Aires. Demanda contencioso administrativa", citada.

255 Ibidem.

256 CSJN, *in re*: "Colorín IMSSA (TF 24123-I) c. DGI", de fecha 02/07/2013.

nal Fiscal de la Nación), donde se declaró la competencia del Tribunal Fiscal en una intimación realizada al contribuyente para que ingrese -en concepto de Impuesto a la Transferencia de Combustibles Líquidos y Gas Natural- el tributo originado en el hecho imponible nacido al momento de adquirir las materias primas. Del considerando 7° del fallo citado, surge que el acto por el cual la AFIP había intimado al pago del tributo constituye, en esencia, una determinación de la obligación tributaria a cargo del contribuyente, aun cuando no se haya seguido el procedimiento de determinación de oficio previsto en el artículo 17 y ss. de la ley nacional N° 11.683.

A raíz de lo expuesto, entendemos que el Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires, deberá revisar la doctrina legal fijada en los Acuerdos Plenarios Nros. 3 y 7, para adecuarlos a la jurisprudencia del Máximo Tribunal provincial, así como de la Corte Nacional, quienes han venido a tutelar distintos derechos constitucionales, como son, el debido proceso en sede administrativa, el principio de formalismo moderado (por oposición al "rigorismo ritual") y el principio de buena fe, permitiendo al administrado -en palabras de la Suprema Corte provincial- confiar en que la Administración no va a exigirle más de lo que estrictamente sea necesario para la realización de los fines públicos que en cada caso concreto persiga.

De la experiencia jurisprudencial evaluada, se puede advertir la existencia de verdaderas determinaciones practicadas por la Administración Fiscal, que no son resultado del procedimiento de determinación de oficio regulado legalmente [257], que en muchos casos vulneran garantías constitucionales, tal como ha sido puesto de relieve por la Cámara de Apelación en

257 En este sentido, la C.N.A.C.A.F., Sala IV, en autos "Tecnifos S.A. c. Dirección Gral. Impositiva", de fecha 17/05/06. El ejemplo más claro de una determinación de obligaciones fiscales que no sigue el procedimiento previsto legalmente (en el artículo 102 del Código Fiscal) es la "determinación express", regulada en los artículos 39 bis y 50 del Código Fiscal.

lo Contencioso Administrativo del Departamento Judicial La Plata, al analizar la "determinación express" [258].

D. *Naturaleza*

a. Acto administrativo o jurisdiccional

En la doctrina, se ha discutido si la resolución determinativa tiene naturaleza jurisdiccional o administrativa.

Al respecto, un sector entendió que tiene naturaleza jurisdiccional, sobre la base de dos consideraciones principales: a) La autoridad encargada por la ley -de efectuar la determinación de la obligación tributaria- no tiene facultades discrecionales para hacerlo; b) El contenido de la determinación no depende de un juicio de conveniencia u oportunidad, sino únicamente del cumplimiento de la ley. 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" [259].

La otra posición expresó que "...si el criterio de distinción entre actividad jurisdiccional y la administrativa está dado, como destaca Carnelutti, por la diferente posición del agente en el sentido de que en la primera actúa *frente* a las partes o por *sobre* las partes en conflicto mientras que en la segunda no es sino una de las partes en conflicto, no puede caber duda de que el acto de determinación en el derecho argentino, no reviste carácter jurisdiccional puesto que emana del propio sujeto activo de la obligación impositiva. Para que haya verdadera jurisdicción administrativa menester es, pues, que frente al órgano que efectúa la determinación estén dos partes: por

258 Ver la causa 'BIM-PEX S. Pugliese & M. Brautigan S.H. y otros c/Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/pretensión anulatoria' (de fecha 03/02/2011).

259 Dino JARACH, *Curso Superior de Derecho Tributario*, ob. cit., p. 406.

un lado el particular y por el otro la administración pública, también como parte" [260].

En nuestro entender, la resolución determinativa es un acto administrativo, toda vez que fija la pretensión de la Administración Fiscal y no resuelve un conflicto [261]. En otros términos, es una declaración emitida por la Administración Fiscal, como consecuencia de un procedimiento administrativo específico, que produce efectos jurídicos directos e individuales, respecto de los sujetos pasivos tributarios. Esta posición, también es compartida por el TFABA [262].

260 Francisco MARTÍNEZ, *Derecho Tributario Argentino*, ob. cit., p. 81. A ello, GIULIANI FONROUGE, *Derecho Financiero*, cit., T. I, p. 554, agregó que "El acto de determinación efectuado por la autoridad fiscal, es un *acto administrativo unilateral*, ya que, por su naturaleza, responde a la actividad espontánea de ella en sus funciones de poder público (...) rechazamos el concepto de que el acto de determinación sea de naturaleza jurisdiccional, como se ha sostenido fundándose en las doctrinas de Scialoja y Chiovenda. La actividad de determinación corresponde a la administración activa y persigue el fin declarativo y formal o documental a que nos referimos en parágrafos anteriores, no decidiéndose ninguna situación de contradicción plena; la actividad jurisdiccional recién comienza con la *impugnación del acto*, posterior a su emisión",

261 Cfr. Ramón VALDÉS COSTA, *Curso de derecho tributario*, ob. cit., p. 381. Agrega este autor, al señalar que es un acto administrativo y no jurisdiccional, que "La labor del juez y del administrador al aplicar una regla de derecho al caso concreto, si bien es idéntica desde el punto de vista intelectual, difiere, pues, sustancialmente en cuanto a sus efectos jurídicos. Además, no puede prescindirse del principio fundamental de que nadie puede ser juez en causa propia, es decir, ser juez y parte". Ver el extenso desarrollo que efectúa este autor en *Instituciones de derecho tributario*, 2ª edición, Depalma, Buenos Aires, 2004, pp. 279 y ss., al analizar el concepto de jurisdicción en el Derecho Tributario.

262 TFABA, Sala III, en autos "International Flavors & Fragrances SACI", de fecha 25/04/07, Registro N° 1104, oportunidad en la cual se analizó las causales de revocación del acto administrativo. Sala II, en autos "Leopoldo González S.A.", de fecha 24/04/07, Registro N° 669, en donde se trataron distintas cuestiones vinculadas a la nulidad del acto administrativo determinativo. Sala I, en autos "Aluminio Almeco S.A.", de fecha 25/04/07. Registro N° 831. al reconocer el carácter de acto administrativo

b. Acto declarativo o constitutivo

Se ha discutido desde los orígenes del Derecho Tributario, si el acto de determinación tributaria es constitutivo o declarativo, con relación al nacimiento de las obligaciones fiscales. En otros términos, si la obligación tributaria nace con la determinación del tributo o con la realización del presupuesto de hecho previsto legalmente.

Según entendemos, el conflicto se remonta a Alemania, en virtud de la sanción de la Ordenanza Tributaria Alemana de 1919 [263]. Con anterioridad a su entrada en vigor, la doctrina efectuaba una distinción entre "...tributos liquidables y no liquidables (*Veranlagten und nicht veranlagten Abgaben*) que se deriva de la realidad jurídica de que, en los primeros, la obligación de pagar un tributo concreto se fundamenta en la decisión de la administración financiera tomada en base a la realización del hecho imponible previsto en la norma legal, y en la declaración del importe del pago que corresponda, realizada también por un acto constitutivo (*Gestaltungsakt*) de dicha administración en desarrollo de la decisión anterior; mientras que en los segundos, la obligación de pagar se sigue inmediatamente de la ley sin necesidad de la actuación por parte de órgano público alguno" [264]. En este primer período del

de la resolución que determina el impuesto y del acto que declara o deniega una exención.

263 Aprobada el 13 de diciembre de 1919, publicada en Berlín -en el Boletín Oficial- el 22 de diciembre del mismo año y en vigor desde el 23 de diciembre de 1919, según lo dispuso expresamente el artículo 444-1. Resulta interesante la cronología de esta ley, reseñada por Hans NAWIASKY, en *Cuestiones fundamentales de Derecho Tributario*, traducido por Juan RAMALLO MASSANET del original *Steuerrechtliche Grundfragen* de la edición alemana de 1926, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982, p. 9, nota 3.

264 Hans NAWIASKY, ob. cit., p. 21. Achille D. GIANNINI, en *Instituciones de derecho tributario*, ob. cit., p. 172, nota 3, sostiene que esta teoría, en virtud de la reforma legal, "...ha debido ser abandonada, aunque no han faltado vivas críticas al criterio adoptado por el legislador, sobre todo de NAWIASKY, *Steuerrechtliche Grundfragen*".

Derecho Tributario, predominaba el carácter constitutivo del acto de determinación.

Luego de su entrada en vigencia, la doctrina agregó que "La Ordenanza Tributaria ha echado por la borda esta distinción, perdiendo con ello la oportunidad de dotar de una firme espina dorsal a todo el Derecho tributario (...) la Ordenanza Tributaria no admite en absoluto la distinción entre obligación tributaria, en sentido de soportar la liquidación, y deuda tributaria. Con ello la liquidación del tributo pierde el carácter de acto constitutivo y deja de ser el sustento de derechos y obligaciones, quedando reducido a un mero acto declarativo (*Festellungsakt*)" [265]. En virtud de la reforma normativa ale-

265 Hans NAWIASKY, ob. cit., pp. 22-23. Agrega el autor que "La obligación de pagar un tributo liquidado -como, por ejemplo, el impuesto sobre la renta de las personas físicas- no tiene su origen, por tanto, en la liquidación en virtud de la cual el sujeto pasivo conozca de una manera jurídicamente válida lo que tiene que pagar al Estado, sino que ha nacido ya con anterioridad en virtud del hecho de haber percibido una renta; antes, pues, de que el sujeto esté en condiciones de conocer el montante de la suma por él debida", para concluir que "La razón por la que la Ordenanza Tributaria se ha alejado en este punto de la concepción dominante en la doctrina y en la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Prusia es la esperanza de conseguir cuatro ventajas (...) Pero la exposición de motivos de la Ordenanza Tributaria, no quedándose contenta con dar fundamento de orden práctico al cambio de sistema a que nos venimos refiriendo, pretende justificarlos en el orden teórico recurriendo, para ello, a una construcción jurídico-privada" p. 23.

Al respecto, Abert HENSEL, en *Derecho Tributario*, traducido por Andrés BÁEZ MORENO, María Luisa GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO y Enrique ORTIZ CALLE, de la 3ª edición del original *Steuerrecht*, edición alemana del año 1933, Marcial Pons, 2005, Barcelona, p. 347, al analizar el acto de liquidación (determinación), sostiene que "En el procedimiento tributario le pueden corresponder a este acto administrativo tres funciones distintas: 1. Puede ser el origen del crédito tributario; al contrario de lo que ocurría en el Derecho anteriormente, en el nuevo Derecho tributario del *Reich* y (la mayoría) de los *Länder* esto ya no es así; la pretensión tributaria nace en virtud de la ley con la realización del presupuesto de hecho al que la norma vincula el impuesto (§ 99 de la Ordenanza Tributaria)".

mana, el carácter declarativo del acto de determinación pasa a estar receptado legalmente.

Al respecto, en Italia, la doctrina estuvo dividida, encontrándose en minoría la posición que sostenía que la obligación fiscal nacía con la realización del presupuesto de hecho [266], sin embargo, este criterio cobró gran relevancia al ser receptado por la jurisprudencia italiana [267].

En Argentina no hubo discrepancias respecto del carácter declarativo del acto de determinación tributaria, al decir la doctrina que "En nuestro derecho no hay discusión al respecto, es decir, se reconoce expresamente que la determinación administrativa no es un momento necesario para la vida de la obligación tributaria sustantiva, ni tiene eficacia constitutiva respecto de dicha obligación" [268], agregando -otro sector- que "...desde un punto de vista general y frente al derecho positivo argentino en especial, la obligación tributaria *nace* al producirse el presupuesto material asumido por la ley como determinante de la sujeción del gravamen, y tanto el *deber* de

266 Cfr. Achille D. GIANNINI, *Instituciones de derecho tributario,* ob. cit., pp. 172-173, donde expresa las críticas efectuadas a la doctrina expuesta y -luego de ello- agrega que "De ahí la natural consecuencia de que la obligación tributaria debe surgir en el preciso momento en que concurren los dos factores que la determinan, a saber: la norma legal y la realización del presupuesto", p. 173.

267 Pascuale RUSSO, "La obligación tributaria", en *Tratado de Derecho Tributario*, dirigido por Andrea AMATUCCI, ob. cit., p. 19, nota 2. En España, Narciso AMOROS, en *Derecho Tributario (Explicaciones)*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1963, expresó -claramente- que "Considerada [la liquidación] desde este punto de vista tiene una naturaleza substancialmente formal, pero sin embargo, es declarativa de tal obligación, ya que mientras no existe liquidación o acto administrativo de liquidación, estas obligaciones no tienen tampoco los caracteres de exigibilidad consubstanciales a todas las obligaciones" p. 250, identificando a la liquidación como el "acto administrativo declarativo de la obligación tributaria", p. 251.

268 Dino JARACH, *Curso Superior de Derecho Tributario*, ob. cit., pp. 402-403.

satisfacerla como el correlativo *derecho* a exigirla, no pueden estar condicionados a ningún acto sustancial posterior" [269].

La posición de la doctrina argentina -a la cual adherimos- se mantiene hasta la actualidad [270] y puede verse reflejada en distintos artículos del Código Fiscal. En efecto, el artículo 5° de dicho cuerpo normativo -en su parte pertinente- sostiene que "...en ningún caso se establecerán impuestos, tasas o contribuciones ni se considerará a ninguna persona como contribuyente o responsable del pago de una obligación fiscal, sino en virtud de este Código u otra ley" agregando el artículo 19, que serán contribuyentes los sujetos y entes -allí mencionados- que "...realicen los actos u operaciones o se hallen en las situaciones que las normas fiscales consideren causales del nacimiento de la obligación tributaria".

9. Teorías dinámicas

A. *Concepto*

Según expusimos en el punto precedente, la doctrina clásica expresó -con algunas excepciones- que la obligación fiscal nace con la realización del hecho imponible. Sin embargo, hace aproximadamente cuatro décadas, surgieron en Europa las teorías dinámicas, llevando adelante un proceso que se puede sintetizar como "el traslado del centro de gravedad del derecho tributario desde el hecho imponible a la liquidación" [271].

269 Cfr. GIULIANI FONROUGE, *Derecho Financiero*, ob. cit., p. 538.

270 Cfr. Horacio ZICARDI, "Derecho tributario administrativo o formal", en *Tratado de Tributación*, ob. cit., p. 226; también Eduardo A. ARROYO, "La determinación de oficio", en *El procedimiento tributario*, dirigido por Alejandro C. ALTAMIRANO, Ábaco, Buenos Aires, 2003, p. 238.

271 Cfr. Eusebio GONZÁLEZ GARCÍA, en la Conferencia pronunciada el día 19 de agosto de 1994 en la AAEF, compiladas por esta Asociación bajo el título *Serie de conferencias sobre derecho tributario*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Año 1994, p. 39.

La nueva perspectiva brindada por los autores españoles e italianos que adscriben a estas teorías [272], tiene su eje en los aspectos vinculados a la determinación de las obligaciones fiscales, destacando la actividad de la Administración Fiscal, ya sea a través de la potestad de imposición, de la función tributaria o del procedimiento de determinación.

Sintéticamente [273], podemos decir que frente a la doctrina tradicional, que encuentra en el hecho imponible el origen o nacimiento de la obligación tributaria, esta postura considera, en cambio, que del presupuesto de hecho puede nacer un deber tributario a cargo del contribuyente o responsable, reconociendo un poder abstracto a cargo de la Administración Fiscal, el cual está destinado a asumir un contenido concreto en función del cumplimiento o incumplimiento del deber nacido. Agrega, asimismo, que el deber tributario no constituye una obligación tributaria pues, aun mediando su cumplimiento, el presunto acreedor puede negarse a dar justificante liberatorio y proseguir sus averiguaciones para dar con hipotéticos incumplimientos [274].

Esta concepción -que no tuvo aceptación en Argentina- fue duramente criticada por los partidarios de la doctrina clásica [275]. Al respecto, sostuvieron que cualquier ciudadano sabe, entiende y comprende, en fin, que una cosa es la obligación que como tributo ha de soportar y otra cosa es el procedimiento

272 Entre ellos, QUERALT, PEREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA en España; MICHELI, MAFFEZZONI y FANTOZZI, entre otros, en Italia.

273 Para profundizar el desarrollo de estas teorías, remitimos a Rubén ASOREY, "Estado actual de las teorías del derecho tributario", en *Impuestos. Doctrinas Fundamentales. 1942-2002*, La Ley, Buenos Aires, 2002, p. 487 y ss.

274 Rubén ASOREY, ob. cit., p. 489.

275 Ver el Prólogo de Dino JARACH a la 3ª edición de *El hecho imponible*, ob. cit., bajo el título "Nuevas doctrinas del derecho tributario". El mayor crítico -entendemos- fue José J. FERREIRO LAPATZA, en "El estatuto del contribuyente", disertación pronunciada en las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, realizadas en Cartagena de Indias, del 1° al 6 de octubre de 1995, publicada en Derecho Tributario, tomo XI, p. 363 y ss.

que la Administración ha de observar para aplicarlos o, simplemente, para controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias que, en consecuencia con los hechos realizados, han de soportar los diferentes ciudadanos [276], sentenciando respecto de la doctrina de la función tributaria -una de las teorías dinámicas con mayor desarrollo- que es una "...creación de un derecho de profesores, elaborado en un laboratorio, al margen, cuando no de espaldas, a la realidad social que el derecho debe intentar, en todo caso, organizar" [277].

Por nuestra parte, creemos que el nivel de desarrollo del Derecho Tributario alcanzado por la doctrina tradicional -si bien es insuficiente para explicar todos los aspectos del fenómeno tributario [278]- todavía no ha podido ser superado por las teorías dinámicas, las cuales no brindan argumentos atendibles para desechar el postulado -que entendemos fundamental en esta rama del Derecho- en virtud del cual, la obligación tributaria nace con la realización del hecho imponible [279].

276 Cfr. FERREIRO LAPATZA, en "El estatuto del contribuyente", cit., p. 368.

277 FERREIRO LAPATZA, cit., p. 369, quien agrega que "La crítica fundamental que, en nuestra opinión, debe hacerse a tales teorías, es la de haber colocado de nuevo al acreedor de la obligación tributaria en el altar del poder político".

278 Como el caso que plantea Eusebio GONZÁLEZ GARCÍA, en la Conferencia pronunciada el día 19 de agosto de 1994 en la AAEF, citada, pp. 37-38.

279 Cfr. Ramón VALDÉS COSTA, *Curso de derecho tributario*, ob. cit., p. 380, quien reafirma su convencimiento "...acerca de las diferencia jurídica substancial entre el nacimiento de la obligación por la ocurrencia del hecho previsto en la ley y la actividad administrativa que comprueba su existencia y fija la cuantía de la pretensión".

EZIO VANONI, en *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, traducción y estudio preliminar por Juan MARTÍN QUERALT, Ed. Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda, Madrid, 1973, p. 175, afirma que "La obligación tributaria concreta nace en el momento en que se verifica el hecho de la vida social al que la ley vincula el nacimiento del débito tributario, es decir, como manifiesta la doctrina tributaria alemana, en el momento de la *Tatbestandsverwirklichung*. Es evidente entonces que, igual que fuente de la obligación *ex delicto* es el hecho delictivo, fuente de

B. *Consecuencias prácticas*

La aceptación -o no- de estas teorías dinámicas tiene una relevancia práctica fundamental, toda vez que al establecer el momento de nacimiento de la obligación tributaria, se fija lo siguiente: a) el sujeto pasivo principal; b) los responsables solidarios; c) los conceptos de sujeción, no sujeción, exención e inmunidad tributaria; d) el régimen jurídico de dicha obligación (alícuota, base imponible, etc.); e) el aspecto temporal; f) la evasión del tributo; g) el comienzo de la prescripción; h) sanciones aplicables; entre otras muchas cuestiones [280].

10. Efectos de la resolución determinativa

El artículo 57 del Código Fiscal -siguiendo, en parte, a la ley N° 7647/70 [281]- dispone que una vez firme la resolución determinativa, no puede ser modificada en favor o en contra del particular. Esta es la regla general, que encuentra su fundamento en el principio de seguridad jurídica -valor al que se

la obligación tributaria es el hecho al que la ley vincula el nacimiento del débito impositivo...".

280 Ver al respecto, Matías CORTÉS, *Ordenamiento Tributario Español,* 4ª edición, Cívitas, Madrid, 1985, T. I, pp. 300-302; también -enfocado desde la realización del hecho imponible- ver Amílcar de ARAÚJO FALCÃO, *El hecho generador de la obligación tributaria,* traducción del original en portugués *Fato gerador da obrigaçâo tributária* por Carlos M. GIULIANI FONROUGE, Depalma, Buenos Aires, 1964, pp. 8-9.

281 El artículo 113 dispone que "La autoridad administrativa podrá anular, revocar, modificar o sustituir de oficio sus propias resoluciones, antes de su notificación a los interesados. La anulación estará fundada en razones de legalidad, por vicios que afectan el acto administrativo, y la revocación, en circunstancias de oportunidad basadas en el interés público", y el artículo 114, agrega que "La Administración no podrá revocar sus propias resoluciones notificadas a los interesados y que den lugar a la acción contencioso administrativa, cuando el acto sea formalmente perfecto y no adolezca de vicios que lo hagan anulable".

le ha reconocido jerarquía constitucional [282]- y el derecho de propiedad [283].

A diferencia de lo regulado en el sistema nacional [284], el Código Fiscal -en su artículo 57, párrafo 1°- agrega expresamente los supuestos en los cuales la resolución determinativa quedará firme. Ello ocurrirá cuando: a) se encuentre consentida; b) se encuentre ejecutoriada por haberse agotado la vía recursiva prevista en el Código Fiscal.

Luego de establecer la regla general, el propio Código -en el artículo 57, párrafo 2°, texto según ley N° 13.405- establece dos excepciones diciendo que -una vez firme- solamente podrá ser modificada: 1) Cuando en la resolución respectiva se hubiera dejado expresa constancia del carácter parcial de la determinación realizada y de los aspectos fiscalizados, en aquellos aspectos no considerados expresamente en la deter-

282 CSJN, en *Fallos,* 220:5; 243:465; 251:78; 253:47; 254:62; 316:3231; 317:218, entre otros. En las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Lima -Perú- 1993, en el Tema 1°: "El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo", se efectuaron diez recomendaciones. Entendemos fundamental transcribir las tres primeras, que dicen: "1. La certeza y la vigencia plena y efectiva de los principios constitucionales son condiciones indispensables para la seguridad jurídica. 2. La seguridad jurídica es requisito esencial para la plena realización de la persona y para el desarrollo de la actividad económica. 3. Un Poder Judicial independiente e imparcial, al que se someta el Estado en una situación de igualdad con las otras partes, es condición indispensable de la seguridad jurídica".

283 La CSJN expresó que "El término 'propiedad', cuando se emplea en los arts. 14 y 17 CN. o en otras disposiciones de ese estatuto comprende, como lo ha dicho esta Corte, 'todos los intereses apreciables que un hombre puede poseer fuera de sí mismo, fuera de su vida y de su libertad'. Todo derecho que tenga un valor reconocido como tal por la ley, sea que se origine en las relaciones de derecho privado sea que nazca de actos administrativos (derechos subjetivos privados o públicos), a condición de que su titular disponga de una acción contra cualquiera que intente interrumpirlo en su goce así sea el Estado mismo, integra el concepto constitucional de 'propiedad'", en autos "Bourdieu, Pedro E. v. Municipalidad de la Capital Federal", de fecha 16/02/1925, *Fallos,* 145:307.

284 Artículo 19 de la ley nacional N° 11.683 (T.O. 1998).

minación anterior; 2) Cuando surjan nuevos elementos de juicio, se descubran errores, omisiones o fraudes en la exhibición o consideración de los datos o elementos que sirvieron de base para la determinación por la Administración Fiscal.

A. *Resolución determinativa consentida*

La resolución determinativa queda firme, en este caso, por el consentimiento prestado por el contribuyente o responsable, el cual puede ser expreso o tácito. Este último caso puede resultar del vencimiento de los plazos legales o reglamentarios establecidos para su impugnación administrativa [285], o de cualquier otra forma de voluntad aquiescente con el acto [286].

B. *Resolución determinativa ejecutoriada por haberse agotado la vía recursiva*

La resolución determinativa que fue recurrida en los términos del Código Fiscal y confirmada por el TFABA o la propia Administración Fiscal, también adquiere firmeza.

Este acto -según sostiene la doctrina- "causa estado", o en otros términos, puede decirse que es "...el acto definitivo en relación con el cual se han agotado las instancias de recurso en sede administrativa, o bien, aquel acto definitivo que no es susceptible de recurso alguno en dicha sede. Es, pues, el acto que se halla en 'estado' de ser impugnado ante la justicia" [287].

C. *Resolución determinativa notificada pero que no se encuentra firme*

285 Cuando el sujeto determinado no utiliza las vías impugnativas previstas en el artículo 104 del Código Fiscal.

286 Julio R. COMADIRA, *El acto administrativo*, ob. cit., p. 200.

287 Ídem.

La resolución determinativa que no se encuentra firme, aunque sí notificada, no puede ser ulteriormente modificada, toda vez que por virtud de dicha notificación se han originado derechos subjetivos en la persona del interesado, principio que hace a la estabilidad de las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes como forma de amparar a éstos de los cambios de criterios fiscales [288].

Sin embargo, la estabilidad de la resolución determinativa -en este caso- funciona a favor y no en contra de los administrados [289] y por ende resulta irrevocable en la medida en que reconoce o declara derechos subjetivos a favor de aquéllos, mas no cuando impone sanciones o deberes o niega derechos tácita o expresamente [290].

D. *Resolución determinativa firme que reviste carácter parcial*

Como acertadamente lo expusieron la doctrina [291] y la jurisprudencia [292], en este caso no existe una verdadera causa de modificación de la determinación anterior, sino simplemente

288 Cfr. TFN, en autos "Confecat S.A.", de fecha 27/03/1995, D.T. T.XI, p. 126, aplicable plenamente al sistema provincial. No obstante ello, cabe señalar que la mayoría de la Sala III del TFABA entiende lo contrario, tal como surge del pronunciamiento recaído en autos "Air Data S.A.", de fecha 02/11/09, Registro N° 1775.

289 Toda vez que el acto fue notificado pero no se encuentra firme en los términos del Código Fiscal, razón por la cual no se aplica el artículo 57, párrafo 2°, de dicho cuerpo normativo, que prohíbe la modificación en favor del particular.

290 CSJN, en *Fallos*, 264:314 y 228:186. En materia tributaria, respecto del sistema nacional, lo ha sostenido la C.N.F.Cont.Adm., en autos "Wag S.A.", de fecha 15/04/93, publicado en LL1993-D-391 - DJ1993-2, 689. Entendemos, que en virtud del artículo 114 de la ley 7647/70, esta doctrina resulta de aplicación al sistema provincial.

291 Dino JARACH, *Curso superior de derecho tributario*, ob. cit., p. 430.

292 C.N.F.Cont.Adm., en autos "Confecat S.A.", de fecha 08/02/96, publicado en Errepar. P.F., T.II.

una circunstancia que habilita a la Administración Fiscal a realizar una nueva determinación sobre puntos diferentes.

En la práctica, la Administración Fiscal suele consignar -en todas las resoluciones determinativas- el carácter parcial del ajuste; sin embargo, entendemos que para poder dictar una nueva resolución utilizando esta previsión legal, dicho Organismo deberá: 1) Dejar expresa constancia del carácter parcial de la determinación realizada y 2) Demostrar fehacientemente que la nueva resolución determinativa dictada no involucra aspectos considerados en la anterior determinación. De lo contrario, la nueva resolución dictada se encontrará viciada de ilegitimidad.

En este sentido se pronunció -con relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos- el TFABA [293], diciendo que existe una superposición de reclamos incompatible con las previsiones del Código Fiscal cuando -luego de una resolución determinativa que adquirió firmeza- la Administración Fiscal procedió a determinar nuevamente las obligaciones fiscales de: 1) La misma empresa; 2) En lo referente al mismo impuesto; 3) Respecto de los mismos períodos fiscales; y 4) Por la misma actividad.

E. *Resolución determinativa firme. Nuevos elementos, errores, omisiones o fraudes*

Entendemos que es el único caso en el cual la Administración Fiscal puede modificar una resolución determinativa firme. Ello ocurrirá cuando surjan nuevos elementos de juicio, se descubran errores, omisiones o fraudes en la exhibición o consideración de los datos o elementos que sirvieron de base para la determinación por la Administración Fiscal.

Sin embargo, estimamos necesario efectuar una aclaración al respecto. Si el contribuyente aportó toda la información y la documentación requerida por los funcionarios de la Administración Fiscal, la determinación no puede ser modificada por una nueva valoración de aquéllos, en tanto no exista ocultación, omisión o dolo imputable al contribuyente o responsable [294], pues lo contrario importaría la posibilidad de una constante revisión de la resolución determinativa, con la consiguiente inestabilidad de la situación jurídica del obligado. En este sentido se pronunciaron el Máximo Tribunal Nacional [295] y la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires [296].

293 TFABA, Sala III, en autos "Vernengo y Vernengo S.A.", de fecha 11/03/08, Registro N° 1354; de la misma Sala, autos "Tur Lyfe", citado.

294 Cfr. Dino JARACH, *Curso superior de derecho tributario*, ob. cit., pp. 431-432.

295 CSJN, en autos "Ingenio y Refinería San Martín del Tabacal S.A. c. Provincia de Salta", de fecha 08/05/57, *Fallos*, 237:556, LL 88-360, diciendo que "...aun cuando hubiera mediado un error en la percepción del impuesto, ese error no podría ser invocado por la provincia 'pues si se admitiera tal facultad la estabilidad de los derechos sería ilusoria y los contribuyentes no estarían nunca seguros en sus relaciones con el Fisco' (*Fallos*, 188:293); y que aun en el caso de que el error resultara de inmediata verificación para el contribuyente mismo, 'no es función ni obligación de los particulares fiscalizar, controlar o apercibir al Estado por el descuido o ineficacia de los encargados de organizar la buena percepción de la renta cuando ello no afecta sus derechos' (*Fallos*, 154:162). Esta doctrina, en sus diversas manifestaciones concretas, ha sido invariablemente mantenida (*Fallos*, 180:16; 182:29; 184:620, entre otros) y tiene sólidos fundamentos, en vista de la seguridad y estabilidad de las relaciones jurídicas entre los contribuyentes y el Fisco". En el mismo sentido, en autos "Garat, Enrique Agustín s. recurso de apelación-Impuesto a las Ganancias Eventuales", de fecha 28/04/71, LL 145-431 y *Fallos*, 279:265.

296 SCBA, en la causa B. 51.946, "Fiscal de Estado de la Provincia de Buenos Aires contra Poder Ejecutivo (Tribunal Fiscal) Coady.: Asurmendi, Emeterio Gonzalo. Demanda contencioso administrativa", de fecha 04/08/92, publicado en AyS, 1992-II-729, al sostener que "El error en cuanto a la corrección del ejercicio de sus propias y exclusivas atribuciones por parte de las autoridades receptoras de impuestos no perjudica al contribuyente, y más en el caso en que no ha mediado su participación en la determinación impositiva ni dolo o culpa grave por parte de éste (...) No podría invocarse ese error para dejar sin efecto una decisión de la propia autoridad recaudadora, aceptado sin observaciones por el fisco [*rectius*: contribuyente], pues si se admitiera tal facultad la estabilidad de los dere-

chos sería ilusoria y los contribuyentes no estarían nunca seguros en sus relaciones con el Fisco (doct. causas B. 43.376, 'Fiscal de Estado', sent. 29-IV-58; CSJN, *Fallos*, 180, 302, t. 259, 382, 273, 351 y otros)".

La SCBA reiteró esta doctrina en la causa A. 69.303, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Círculo Médico Lomas de Zamora. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", de fecha 07/04/2010.

La mayoría de la Sala I del TFABA, en la causa "Mastellone Hnos S.A.", de fecha 14/06/2012, Registro N° 1691, parece tener un criterio distinto al de los Tribunales provincial y nacional. En tanto que la disidencia de la Dra. NAVARRO (en calidad de subrogante), citando un precedente de la Sala III ("Luz Mala S.A." del 21/03/06) que integra naturalmente, hizo lugar al recurso sobre la base de la jurisprudencia referida en el párrafo anterior.

RÉGIMEN DE INFRACCIONES A LAS OBLIGACIONES Y DEBERES FISCALES [1]

Enrique L. CONDORELLI

SUMARIO: I. Introducción.- II. La naturaleza jurídica de las infracciones tributarias.- III. Las infracciones materiales del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires. 1. El artículo 59 del Código Fiscal: la aplicación de los recargos. 2. Naturaleza jurídica de los recargos. 3. Sujetos pasibles de ser sancionados con recargos. Procedimiento. 4. La diferencia con la Edición anterior y derogación de los recargos para los contribuyentes según ley 13.930. 5. La concurrencia de sanciones. 6. La subsistencia del recargo cuando el contribuyente ingresa el gravamen.- IV. La multa por omisión: el artículo 61 del Código Fiscal. 1. La multa por omisión. 2. El error excusable. 3. La graduación de las sanciones. 4. El Plenario n° 20 del Tribunal Fiscal de Apelaciones.- V. La multa por defraudación: el artículo 62 del Código Fiscal. 1. La multa por defraudación del inciso a). 2. La multa por defraudación del inciso b).- VI. La responsabilidad solidaria de los integrantes de la sociedad por los ilícitos cometidos por ella. El artículo 63.- VII. La reducción de las penalidades previstas en el artículo 63.- VIII. El supuesto del artículo 66 del Código Fiscal.- IX. El supuesto del artículo 67 del Código Fiscal.- X. El procedimiento sancionatorio de las multas previstas en el Código Fiscal. 1. La articulación del procedimiento sancionatorio con la Ley Penal Tributaria.- XI. La multa por incumplimiento a los deberes formales del artículo 60 del Código Fiscal. 1. Caracterización. Bien jurídico protegido. 2. El primer párrafo del artículo 60. 3. El segundo párrafo del artículo 60. 4. El tercer párrafo del artículo 60. 5. La multa automática del artículo 60. 6. El principio de bagatela del artículo 71 del Código Fiscal

1 A mis hermanos Guido y Lucas CONDORELLI quienes, con idas y vueltas, superaciones y fracasos, siempre supieron mantener los códigos entre nosotros. A mi hijo, Valentino CONDORELLI, quien me ha movilizado indescriptiblemente.

I. Introducción

Me toca tratar, en este torneo jurídico, la temática referente a los ilícitos tributarios contemplados en el Título IX, Libro Primero del Código Fiscal. Ya desde el comienzo debo excusarme y solicitar las disculpas pertinentes, en tanto y en cuanto la obra toda no permite un despliegue completo de los diversos puntos que conlleva el aspecto sancionatorio del Derecho Tributario bonaerense. Así las cosas, en el presente Capítulo se explicarán los contenidos que, por lo menos a mi criterio, revisten mayor importancia o bien resultan, en la práctica, más utilizados por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Por lo demás debe advertirse al lector que, lo aquí desarrollado, pertenece al campo del Derecho Penal o Contravencional y el objeto del "Derecho Tributario sancionador" o de los "ilícitos tributarios" se reduce a castigar o punir aquellas conductas que han corrompido los deberes materiales o formales fijados por los dispositivos legales o reglamentarios incluidos en el Código Fiscal, en Disposiciones o Reglamentaciones Normativas. Desde esta posición dable resulta aclarar que la faceta del Derecho Tributario estudiada en este tópico de ninguna manera reviste autonomía. En efecto, las *sanciones tributarias* existen porque existe el Derecho Tributario material. Es la relación jurídica tributaria sustancial la única merecedora de ser calificada como *autónoma*. Si ésta no existiera el Derecho Tributario administrativo, el formal, el procesal y también el sancionatorio no tendrían razón de ser. Para explicarlo de otra manera, el ilícito impositivo tiene una meta directa: castigar a quien infringe la norma tributaria. Con ello, en principio, quedaría satisfecho. Ante la verificación del entuerto acude el Derecho Tributario sancionador y reprime cumpliendo de este modo con su finalidad: sancionar. Pero con ello no basta. Tiene asimismo otra meta que podríamos clasificar como de mediata o indirecta cual es coadyuvar al Derecho Tributario material a satisfacer su objetivo inmediato: recaudar. Las normas que contienen penitencias tienden a obstaculizar el deseo del contribuyente en evitar el pago del impuesto. Es decir, no le basta al Derecho Tributario sancionador fijar una multa, clausurar un establecimiento o decomisar una mercadería si el contribuyente, a la postre, mantiene su conducta de no enfrentar el pago del tributo en su justa medida, circunstancia ésta que pertenece al Derecho Tributario material. Las sanciones insertas en el Código Fiscal se dirigen, entonces, a reprimir a quienes las alteran (objetivo directo, inmediato) pero además existen para auxiliar al Derecho Tributario material a satisfacer su finalidad (objetivo indirecto, inmediato).

Así las cosas podríamos advertir que existen, en el mundo tributario sancionador, dos grandes clases de infracciones: a) las materiales y b) las formales. Las primeras castigan conductas que se relacionan directamente con la relación jurídica tributaria material y penan, con multa y recargos, a quienes con culpa o dolo evitan, eluden o evaden el pago del impuesto. Las otras reprimen, con multa, clausura o decomiso de bienes a aquellos que incumplen con los deberes formales fijados por el legislador o por la autoridad tributaria y tienden a reprimir aquellas conductas que entorpecen las facultades de verificación, fiscalización e inspección de la ARBA las que, lógicamente, se encuentran también vinculadas, aunque más lejanamente, con el Derecho Tributario material.

Las distintas figuras típicas insertadas en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires serán abordadas en este espacio excepto aquellas que refieren a las sanciones de clausura, incautación y decomiso de bienes, que aparecerán tratadas en los próximos Capítulos.

II. La naturaleza jurídica de las infracciones tributarias

Es vital averiguar la esencia que ostentan las infracciones tributarias. En efecto, le asiste razón a ÁLVAREZ ECHAGÜE cuando se pregunta si existen diferencias formales o sustanciales

entre las infracciones tributarias y los delitos [2]. De entender que, más allá de sus diferencias innegables, guardan sustancial analogía perteneciendo las primeras al campo del Derecho Penal, el espectro de defensa de los contribuyentes se vería ampliado en tanto se le permitiría esbozar, como defensa, todos los derechos y garantías que conlleva el Derecho Penal: personalidad de la pena, reserva de ley, presunción de inocencia, *ne bis in idem*, defensa en juicio, ley penal más benigna.

De sostener lo contrario -esto es que las infracciones, como contravenciones, no revisten el carácter de delito- aquella extensa gama de principios que gobiernan al Derecho Penal se vería restringida y, consecuentemente, el contribuyente estaría limitado en la exposición de su descargo o defensa.

Más allá de que existen diferencias imposibles de debatir entre los delitos y las contravenciones tributarias (como la clase de sanción: prisión para los primeros y multa en la mayoría de los casos, para los segundos; órgano encargado de acusar: Ministerio Público Fiscal en los delitos, la autoridad tributaria en las infracciones; órgano que decide la procedencia del castigo: Poder Judicial en uno y sede administrativa en los otros (ARBA o Tribunal Fiscal, más allá de la revisión judicial prevista en el mismo Código Fiscal o en el Código Contencioso Administrativo); ordenamiento jurídico aplicable: Código Procesal Penal en materia delictual y Código Fiscal en la infraccional, no obstante la aplicación supletoria de aquél cuando éste no regule algún instituto [3]), existe prácticamente uniformidad en la doctrina penal moderna sobre la aplicación de los principios del Derecho Penal a las contravenciones y, específicamente, a las infracciones tributarias. En esta dirección Eugenio Raúl ZAFFARONI, Alejandro ALAGIA y Alejandro SLOKAR han afirmado que "Establecido que no existe otra diferencia entre delito y contravención que la puramente cuantitativa, los Códigos contravencionales o de faltas (...)[o, en general -agrego- cualquier ley provincial que la establezca, verbigracia el Código Fiscal] no pueden desconocer ninguno de los principios a que debe atenerse el ejercicio del poder punitivo conforme a la Constitución Nacional (...)" [4]. El mismo sendero de análisis ha seguido Arístides CORTI al exponer "...no existen diferencias ontológicas entre delitos y contravenciones. Sebastián SOLER hace ya muchos años decía que las contravenciones eran delito en pequeño y en definitiva en Argentina quizás la razón la tenga VILLEGAS BASAVILBASO cuando dice que la diferencia sólo reside en la autoridad jurisdiccional que es la que sustancia el sumario y aplica la sanción (en los delitos, el Poder Judicial, en las contravenciones la Administración), sin perjuicio del control judicial suficiente con efectos suspensivos" [5]. Desde España, SAINZ DE BUJANDA afirma que existe identidad sustancial entre la infracción criminal y la infracción tributaria y la única distancia que reconoce entre las incluidas en el Código Penal y las previstas en las leyes tributarias son de tipo formal, dado que no hay una línea divisoria entre unas y otras. Asegura que "sentada la idea de unidad del derecho penal hay que reconocer que el derecho penal tributario no es sino una parte del derecho penal" [6]. Participan también de esta opinión JARACH [7], SOLER [8] y HENSEL [9].

Lejos de compartir estos argumentos NÚÑEZ afirma que contravención y delito no pueden nunca asemejarse. Explica que quienes sostienen esta posición "desconocen la particular naturaleza administrativa del objeto de la ofensa contraven-

2 ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan, *Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales*, Ad Hoc, Bs. As., 2004, p. 37.

3 Ver artículo 4° del Código Fiscal.

4 ZAFFARONI, Eugenio, ALAGIA, Alejandro y SLOKAR, Alejandro, *Derecho Penal, Parte General*, Ediar, Bs. As., 2000, p. 171.

5 CORTI, Arístides, "Exposición en el Seminario Intensivo del régimen penal tributario y previsional de la AAEF", Periódico Económico Tributario, 1994, n° 74.

6 SAINZ DE BUJANDA, *Hacienda y Derecho*, Volumen II, p. 213.

7 JARACH, Dino, "El ilícito tributario", Derecho Fiscal, XVIII, p. 769.

8 Véase LEVENE, *Introducción al derecho contravencional*, Depalma, 1968, p. 39.

9 HENSEL, *Derecho Tributario*, p. 309.

cional y, lo que es más grave, se olvidan de la distinta fuente legislativa-constitucional de la regulación represiva común y de la regulación represiva contravencional". Para desarrollar este razonamiento se apoya en el artículo 75 de la Constitución Nacional y desde allí enseña que la de dictar el Código Penal para toda la Nación es una facultad exclusiva de la Nación delegada por la Carta Magna. Por el contrario, si las contravenciones fueran delitos, las provincias no podrían regular la materia sancionatoria, penal o contravencional en tanto y en cuanto el inciso 12 de la Constitución Nacional sólo se lo permite al Congreso Nacional. Sin embargo, continúa diciendo, la potestad de las Provincias para castigar o reprimir conductas proviene de su poder de policía, cuya fuente resultan ser los artículos 122 y 125 de aquélla. Por otro lado, siempre con la vocación de distanciarlas, el penalista asegura que "la distinta calidad jurídica del delito y de la contravención tiene consecuencias materiales y procesales. Las primeras se manifiestan particularmente en lo que atañe a la culpabilidad del autor, a la tentativa y a la pena. A diferencia de lo que sucede respecto de la imputación delictiva, en la contravención el dolo y la culpa no desempeñan ningún papel en lo que respecta a su gravedad, y por regla para castigarla basta la segunda. En la contravención tampoco tiene función la tentativa; y en lo que atañe a la pena, a diferencia de lo que sucede respecto del delito, está excluida la reclusión y muy restringida la prisión, y las penas contravencionales típicas son la multa, la clausura y el decomiso". Concluye diciendo que "Una característica muy marcada del derecho contravencional fiscal frente al derecho penal es el traslado de la responsabilidad civil por pena de multa del autor material a los integrantes del ente ideal que forman parte de aquél" [10]. En el plano internacional quien izó la bandera de la diferencia entre uno y otro fue Goldschmidt, básicamente al pensar que lo esencial y característico de este

10 Núñez, Ricardo, *Manual de Derecho Penal, Parte General*, 4ª edición actualizada, Editorial Córdoba, 1999, p. 40 y siguientes.

punto de vista, es que la contravención administrativa no es, a diferencia del delito, un atentado directo contra un bien que la Administración deba tutelar, sino un atentado a la actividad administrativa estatal que tiende a esa protección [11]. Otros autores que no identifican contravención con delito son Villegas [12] y Andreozzi [13].

La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación desde antaño viene sosteniendo la idea de que a las infracciones tributarias les son aplicables todos los principios del Derecho Penal. Ya en la década del '30 lo ha reconocido en un precedente donde sostuvo el carácter penal de la multa impuesta por una infracción a la Ley de Impuestos Internos [14]. En 1940 también tuvo la oportunidad de clarificar el asunto cuando en el caso "García, Ignacio, v. Dirección General del Impuesto a los Réditos" resolvió el caso expresando que las infracciones tributarias pertenecen al campo del Derecho Penal y, como tales, les son aplicables todas sus garantías decidiendo en el caso concreto dejar sin efecto una multa en tanto el contribuyente había demostrado que, pese a caer dentro de los parámetros del ilícito, lo hizo por causas externas a su voluntad [15]. Diez años después, en 1950, resolvió los autos "Robba, Eugenio v. Dirección General del Impuesto a los Réditos" en donde también reiteró la doctrina del caso "García" [16]. Claro que los paradigmas del Derecho Tributario, en este tópico, han sido "Parafina del Plata" y "Usandizaga, Perrone y Juliarena S.R.L.", el primero de la década del '60 y el segundo de la del '80 en tanto la Corte Nacional hizo foco en el aspecto

11 Goldschmit, James, *Derecho Penal*, Ed. Hippel, 1930, Volumen II, p. 6.

12 Villegas, Héctor Belisario, *Tratado de la Tributación*, Tomo I, Astrea, 2003, Parte VI, "Derecho Penal Tributario", p. 432.

13 Andreozzi, Manuel, *Derecho Tributario Argentino*, TEA, Bs. As., Tomo II, 1951, p. 363.

14 *Fallos*, 183:216 de fecha 19 de septiembre de 1936.

15 *Fallos*, 192:229, de fecha 24 de julio de 1940.

16 *Fallos*, 195:56.

subjetivo de los agentes de retención que, habiendo ejercido ese rol, no habían depositado el impuesto en el plazo previsto por el ordenamiento jurídico fiscal reformando el decisorio anterior y mandando a revocar la multa atento el breve lapso de tiempo que había transcurrido entre el previsto positivamente y el ingresado [17]. En definitiva desde los precedentes citados a la fecha la CSJN ha mantenido este criterio que, como anticipáramos, abre el espectro de defensas de los contribuyentes los cuales, además de los argumentos inherentes del Derecho Tributario, y en aras de formular su descargo u ofrecer su defensa, pueden también echar mano a las máximas provenientes del Derecho Penal.

III. Las infracciones materiales del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires

Es el Título IX del Libro Primero del Código Fiscal, entre su artículos 59, 61, 62, 63, 64 y 65, el encargado de diseñar los ilícitos tributarios que se dirigen a castigar aquellas conductas mandadas a evitar el pago del gravamen sea total o parcialmente. Entramos en el terreno del Derecho Tributario sancionador material cuyo objetivo primordial será reprimir al contribuyente o a quienes conducen su accionar en tanto éstos, sea con culpa o dolo, han dejado de ingresar el impuesto en su justa medida. Por ello mismo esta categoría de ilícitos, se reitera llamados "materiales", tienden a restringir el aspecto volitivo de los administrados que se encuentren seducidos por evitar el pago del impuesto o por ingresarlo en menor medida. Desde esta posición las distintas figuras que pasarán a desentrañarse, con sus diferentes matices y graduaciones, se direccionan a custodiar la real percepción de la renta pública. Esto significa que el bien jurídico tutelado por ellas es la "recaudación" o la "hacienda pública". Protegen el Tesoro de la Provincia de Buenos

17 El primero en *Fallos*, 271:297, de fecha 2 de septiembre de 1968 y el segundo de fecha 15 de octubre de 1981.

Aires haciéndolo gradualmente y castigando de un modo más o menos grave, según el caso concreto, a quienes, con ardid o negligencia, no participan del aporte que, como ciudadanos contribuyentes, están obligados a hacerlo. Se vuelve a subrayar la carencia de espacio, pero la teoría acerca del bien jurídicamente custodiado por los ilícitos materiales ha brindado diversos debates no menos interesantes que el estudio concreto de cada tipo por ello mismo se sugiere, para ahondar, lo escrito por NAVAS RIAL quien se ha dedicado, con la seriedad que ello requiere, a desenvolver las diversas teorías que giran en torno a él [18].

1. El artículo 59 del Código Fiscal: la aplicación de los recargos

Establece el artículo 59: "El ingreso de los gravámenes por parte de los agentes de recaudación y de retención después de vencidos los plazos previstos al efecto, hará surgir -sin necesidad de interpelación alguna- la obligación de abonar juntamente con aquéllos los siguientes recargos, calculados sobre el importe original con más lo establecido por el artículo 86° de este Código:

Hasta cinco (5) días de retardo, el dos por ciento (2 %).

Más de cinco (5) días y hasta treinta (30) días de retardo el diez por ciento (10 %).

Más de treinta (30) días y hasta sesenta (60) días de retardo, el veinte por ciento (20 %).

Más de sesenta (60) días y hasta noventa (90) días de retardo, el treinta por ciento (30 %).

Más de noventa (90) días y hasta ciento ochenta (180) días de retardo, el cuarenta por ciento (40 %).

Más de ciento ochenta (180) días de retardo, el sesenta por ciento (60 %).

18 NAVAS RIAL, Claudio en *Derecho Penal Tributario* coordinado por Alejandro ALTAMIRANO y Ramiro RUBINSKA, Marcial Pons, Tomo I, 2008, pág. 127.

Los plazos indicados se contarán en días corridos, desde la fecha en que debió efectuarse el pago y hasta aquella en que el pago se realice.

La aplicación de los recargos no obsta a lo dispuesto en los artículos 53° y 54° de este Código y la obligación de pagarlos subsiste a pesar de la falta de reserva por parte de la Autoridad de Aplicación al recibir la deuda principal.

Los recargos son aplicables también a los agentes de recaudación y de retención que no hubiesen percibido o retenido el tributo y la obligación de pagarlos por parte del agente subsiste aunque el gravamen sea ingresado por el contribuyente u otro responsable".

2. Naturaleza jurídica de los recargos

Los recargos pertenecen, sin dudas, al régimen sancionatorio estatuido por el Código Fiscal. Es una sanción de tipo material dirigida exclusivamente a castigar a los agentes de recaudación (retención o percepción) que habiendo recaudado el impuesto no lo ingresan en los plazos previstos reglamentariamente o que han omitido percibir o retener. Si bien cierta doctrina ha dudado acerca de su esencia y su participación como figura sancionatoria, la actualidad del instituto hace que no merezca adentrarse en el debate sobre su naturaleza, ofreciendo la lectura de la ponencia de MAMMONI en tanto analizó pormenorizadamente el asunto [19]. Más allá de ello, muy rápidamente, puedo decir que su justificación penal la encontramos, en la Provincia de Buenos Aires, en los siguientes argumentos: a) se encuentran tipificados dentro del Título IX del Código Fiscal que recepta los ilícitos tributarios bonaerenses; b) el artículo 19 del Código Contencioso Administrativo expresamente los exime del *solve et repete* de manera que les dispensa un idéntico tratamiento que a las multas colocándolos como una especie del género sanción; c) la propia Dirección Provincial de Rentas en el Informe 116 de 2001 ha reconocido su carácter penal; y d) la Corte Suprema de Justicia de la Nación tuvo oportunidad de penetrar en su estudio concluyendo inequívocamente que se trata de una sanción [20].

19 MAMMONI, Gustavo, "Los recargos en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires", Ponencia incluida en la Revista de Jurisprudencia n° 128 del Colegio de Abogados de La Plata, Julio/Agosto/Septiembre de 2007.

En efecto, los recargos son sanciones pecuniarias y buscan herir al infractor en su patrimonio a la vez que imponen un límite a la tentativa de los sujetos en ingresar tardíamente el impuesto o concepto tributario de que se trate.

3. Sujetos pasibles de ser sancionados con recargos. Procedimiento

De la mera lectura de la fórmula legal se colige que los recargos son susceptibles de ser aplicados sólo a los agentes de recaudación y ya no a los contribuyentes directos, atento a la derogación que hiciera la ley 13.930 del ex artículo 87 del Código Fiscal t.o. 2004 y la reglamentación que implementara la ARBA mediante la Resolución Normativa 61/12 (ver próximo título), en tanto han dejado sin efecto la aplicación de los recargos a estos últimos.

Pues bien, la redacción de la primera parte del artículo 59 es reiterativa en tanto expresa que los recargos son aplicables a los "agentes de recaudación y de retención", cuando le bastaba indicar sólo a los primeros ya que los agentes de retención no son sino una especie, junto a los de percepción, de aquéllos. La norma acoge el castigo a partir de los cinco (5) días corridos desde el vencimiento del ingreso de la obligación y regula una escala, con distintas alícuotas, que van aumentando a medida que los días van transcurriendo hasta llegar a un tope del sesenta por ciento (60%) del capital dejado de ingresar cuando el retardo supera los cientos ochenta (180) días corridos.

20 En autos "Zielli", *Fallos*, 271:338 de fecha 13 de septiembre de 1968.

Asimismo, la fórmula legal del artículo 59 estatuye una especie de mora automática cuando son los agentes de recaudación los que se retrasan en el depósito de la obligación posibilitándole a la ARBA su aplicación ante la mera trascendencia del plazo fijado sin que se haya materializado el ingreso de los impuestos recaudados. Comparto completamente la crítica que efectúa MAMMONI en su trabajo citado en la nota 18 cuando explica que el recargo, como integrante del Derecho sancionatorio o penal, previo a ser empleado, debe ser objeto de un sumario administrativo en donde el agente exponga los motivos y ofrezca la prueba pertinente en la sana búsqueda de respetar un principio estelar del Derecho Penal como lo es la defensa en juicio consignada en los artículos 18 de la Constitución Nacional y 10 y 15 de la provincial, en tanto no puede haber sanción sin juicio previo. El recargo, como partícipe necesario del derecho penal, debe sustanciarse y, una vez oído el sujeto a quien se lo dirige, recién ahí puede ser dispuesto [21].

En este estado de situación, advirtiendo la inexistencia de intimación previa que el legislador le otorga al tratamiento de los recargos, sea que los agentes hayan practicado la retención o percepción y no ingresado el gravamen, sea que hayan omitido hacerlo, la ARBA se encuentra habilitada para reclamarlos y ordinariamente, con resorte en la ley 13.406, emite títulos ejecutivos e inicia juicio de apremios tendientes a cobrar estos conceptos.

4. La diferencia con la Edición anterior y derogación de los recargos para los contribuyentes según ley 13.930

Había escrito en la Edición originaria del presente trabajo, que los recargos eran susceptibles de aplicarse no sólo respecto de los agentes de retención y percepción sino también a los contribuyentes que demoraban el pago de los impuestos, las tasas, contribuciones, anticipos y pagos a cuenta, según lo preveía el ex artículo 87 del Código Fiscal t.o. 2004.

21 Más allá del sumario a que hice referencia debe destacarse que, una vez notificado del acto administrativo que evalúa la exposición de los motivos vertidos en el descargo y que decide el recargo, aquél es susceptible de ser impugnado por los mecanismos impugnatorios previstos en el Código Fiscal, amén de la demanda contenciosa administrativa con que cuenta el agente de recaudación una vez agotada la instancia administrativa.

En esa ocasión también señalé la ostensible distancia que existía entre esta categoría de recargos impositivos, enderezados a sancionar al *contribuyente de iure,* con los analizados en el apartado anterior. Ello así pues los recargos previstos en el ex art 87, disponían una intimación administrativa antes de su exigencia, disponiendo un plazo de quince (15) días corridos para que el contribuyente abone la obligación tributaria adeudada, dejándose sin efecto el recargo intimado sólo para el supuesto en que éste satisfaga el cargo del concepto impositivo correspondiente.

Esta estructura sancionatoria ya ha sido derogada por la ley 13.930, con vigencia a partir del 1° de enero de 2009, empero sus artículos 71 y 72 condicionaban su inexigibilidad hasta el momento en que la Agencia de Recaudación reglamentare su aplicación, circunstancia que materializó recién cuatro años después, a través de la Resolución Normativa 61/12, con vigencia a partir del 1° de enero de 2013 [22].

De este modo los recargos a los sujetos que verifican el hecho imponible de determinado impuesto (inmobiliario, automotor, embarcaciones deportivas, sellos, transmisión gratuita de bienes o ingresos brutos) no sólo están excluidos de ser abonados a partir del año 2013, sino también hacia atrás.

Ello es así debido a que, como se explicara en el título de la "naturaleza de los recargos" éstos participan del género sanción y, por ende, se le aplican todas las garantías del Derecho

22 Artículo 2 de la RN 61/2012 ARBA: "La presente resolución regirá a partir del día 1° de enero de 2013, inclusive, fecha a partir de la cual se dejará sin efecto el devengamiento de los recargos establecidos por el artículo 87 del Código Fiscal (Ley N° 10397, Texto ordenado 2004 y modificatorias), de acuerdo a lo ordenado por los artículos 71 y 72 de la Ley N° 13.930".

Penal, tal cual lo ha sostenido reiteradamente la Corte Suprema de Justicia de la Nación [23].

Entre ellas se encuentra la de la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna, prevista en Tratados de orden internacional con jerarquía constitucional, tales como la Convención Americana sobre Derechos Humanos (artículo 9) y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (artículo 15),.

Además, ha de hacerse notar que, como lo ha sostenido el Tribunal Federal de nuestro país, los efectos de la benignidad normativa en materia penal "se operan de pleno derecho" (*Fallos*, 277:347; 281:297 y 321:3160).

De este modo, más allá de que el artículo 2 de la RN 61/2012 disponga que la derogación de los recargos opera a partir del 1° de enero de 2013, entiendo que en virtud de los principios repasados, éstos deben quedar sin efecto, incluso para períodos anteriores a esa fecha.

5. La concurrencia de sanciones

El cuarto párrafo del artículo 59 del Código Fiscal determina que la aplicación de los recargos "no obsta a lo dispuesto en los artículos 61 y 62 de este Código". Esto significa que además de las multas por omisión (art. 61) o por defraudación (art. 62) hábiles de ser utilizadas por la ARBA cuando el agente de recaudación, con negligencia o ardid, no ingresara el impuesto o lo ingresara parcialmente, se les puede exigir los recargos generándose de este modo una doble persecución penal por el mismo hecho violentando, así, el principio penal del *ne bis in idem*.

Si bien la garantía citada requiere de un detallado tratamiento me limitaré a decir que el *ne bis in idem* tanto impide que un sujeto pueda ser sometido a doble o múltiple persecución penal por la realización de una misma conducta como que sea castigado, con dos sanciones diferentes, por hacer lo

23 *Fallos*, 156:100; 184:1162; 239:449; 267:457; 289:336; 290:202.

mismo [24]. Debe apuntarse que la doctrina no logra coincidir en la ubicación constitucional del principio que vengo analizando ya que algunos lo encuentran receptado en el artículo 18 de la Constitución Nacional como una derivación de la inviolabilidad del derecho de defensa [25], otros en el artículo 33 según el cual la enunciación que hace la norma constitucional no es enunciativa [26] o bien en el artículo 75, inciso 22 que incluye, entre los Pactos o Tratados internacionales, al de San José de Costa Rica que, en su artículo 8, inciso 4 recepta expresamente al principio [27].

Ante el planteo de la doble sanción por el mismo hecho (multa por omisión o defraudación junto a los recargos) la sala III del Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires se ha abstenido de pronunciarse al respecto restringiéndose a confirmar, salvo alguna causal de exculpación, la aplicación de ambas sanciones. La forma de así decidir la encuentra en la existencia de los artículos 12 del Código Fiscal 14 de la su Ley Orgánica que le vedan la posibilidad de pronunciarse sobre la inconstitucionalidad de una norma y, lógicamente, la cuestión atinente a la doble persecución penal por un mismo hecho requiere, imprescindiblemente, un examen en ese sentido [28]. En cambio, la sala II del Tribunal sí se introduce en su tratamiento, generalmente confirmándolos y rechazando el agravio de la doble persecución penal. Así *in re* "Frigorífico Villa Olga S.A.", resolución del 28 de octubre de 2008 ha dicho "...de ningún modo debe atribuirse a los recar-

24 Se sugiere la lectura del trabajo de CARRIÓ, Alejandro, en *Garantías constitucionales en el proceso penal*, 3 edición, Hammurabi, Bs. As., 1994, pág. 378 en donde expone el principio con detalle, repasando jurisprudencia y haciendo eco en su evolución.

25 Ver nota anterior.

26 MAIER, Julio, *Derecho Procesal Penal. Fundamentos*, Editorial del Puerto, Bs. As., 1999, pág. 596.

27 ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan, obra citada *supra* en nota 1, pág. 246.

28 Tribunal Fiscal, Sala III, resolución del 19 de febrero de 2009 en autos "Cordis S.A." y resolución del 9 de diciembre de 2008 en autos "Frigorífico Regional General Las Heras".

gos la misma naturaleza jurídica que a las multas, aunque ambas tengan carácter punitivo, debiendo señalarse, en ese sentido, que mientras los recargos se establecen en una proporción prefijada de antemano sobre el monto del impuesto y en relación al tiempo de la mora, no ocurre lo mismo con la multas, cuya aplicación exige siempre el juzgamiento previo de la conducta del infractor, a fin de aplicar la condigna sanción penal dentro de los límites mínimo y máximo que establece la ley"[29]. Idéntica forma de razonar ha seguido la Sala I del Tribunal en "Cabrales S.A.", resolución del 12 de agosto de 2002.

Por su parte, la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de La Plata *in re* "Bernard Tomas Diego c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires y otro/a s/pretensión anulatoria", en sentencia del 25 de octubre de 2012, entendió que la aplicación conjunta de multas y recargos no violenta la garantía del *ne bis idem*, al afirmar: "Así, considero que esa aplicación no significa una doble y sucesiva imposición sancionatoria, sino un resultado único para una fórmula legal típica (art. 53, Cód. Fiscal) cuya comisión por parte del actor no ha sido materia de discusión y que se muestra compatible con las consecuencias patrimoniales derivadas de la mora en el ingreso de los tributos recaudados.

De un lado surge una imposición (la multa) que consuma el tipo tributario por el hecho mismo de la defraudación fiscal (conf. art. 53 inc. b], Cód. Fiscal -hoy art. 54 inc. b]-), en tanto que del otro resulta una compensación por la mora en el ingreso del gravamen (conf. art. 51, Cód. Fiscal -texto según ME Res. 120/04-) que es independiente de la hipótesis anterior, pues no siempre los recargos los suscita la defraudación fiscal".

29 En igual sentido, misma Sala, "San Lorenzo Cía. de Seguros S.A.", resolución del 19 de junio de 1990 y en "La Única Soc. Coop. de Seguros Ltda.". resolución del 24 de abril de 1990.

6. La subsistencia del recargo cuando el contribuyente ingresa el gravamen

Reza el último párrafo del artículo 59 que los recargos deberán sancionarse a los agentes de recaudación que omitieron actuar como tales, aun cuando el contribuyente haya ingresado el tributo.

Entiendo que en el caso de que los agentes demuestren que los contribuyentes ingresaron el impuesto, los recargos no proceden. En efecto, había anticipado que el bien jurídicamente protegido por esta norma era la "renta pública" o "hacienda pública" o el "tesoro de la Provincia". Pues bien, debe eximirse con esta clase de sanción recargos a quien acredita, de modo suficiente, que el impuesto está cancelado. Ello no sólo porque el bien tutelado por la norma no se encuentra vejado sino también porque, a mi criterio, no se verificaría la escala prevista en el mismo artículo 59, segundo párrafo en tanto fija, como pautas para ingresar el gravamen, el transcurso de distintos días corridos para que la sanción se verifique. Es decir, si el contribuyente hubiera abonado el impuesto -el cual tendría que haber sido recaudado y luego ingresado por el agente- no puede verificarse nunca la hipótesis a que hace referencia el segundo párrafo en tanto y en cuanto no hay, como dice la norma, "retardo". Para la procedencia de esta clase de castigos, el artículo prefija la existencia de la mora o retardo y, sin ésta, no puede haber recargo por la sencilla razón de que no se verificó el hecho objetivo tipificado. En conclusión, si el contribuyente *de iure* abona el impuesto no existe retardo y, por tanto, no puede haber sanción no sólo porque el bien tutelado no sufrió lesión alguna sino también por ausencia de tipicidad en tanto la norma requiere, para su nacimiento, por los menos cinco (5) días corridos de retraso.

Si bien los agentes podrían quedar excluidos de los recargos, en la medida que prueben el ingreso efectuado por el contribuyente, ello no obsta a que la Administración, con resorte en el artículo 60 del Código Fiscal, pueda castigarlos con

multa por incumplimiento a los deberes formales, por haber omitido actuar como tales.

Por fin, distinta es la situación de aquellos agentes que omitieron funcionar como recaudadores pero el contribuyente ingresó el impuesto tardíamente. En estos casos, pienso, sí procede el recargo calculado en la manera dispuesta por el artículo 59 del Código Fiscal debiéndose atender al caso concreto revisando los días que transitaron entre la fecha prevista y la ingresada por el contribuyente.

IV. La multa por omisión: el artículo 61 del Código Fiscal

Dispone el artículo 61°: "El incumplimiento total o parcial del pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento, constituirá omisión de tributo y será pasible de una sanción de multa graduable entre el cinco por ciento (5%) y el cincuenta por ciento (50%) del monto de impuesto dejado de abonar.

Si el incumplimiento de la obligación fuese cometido por parte de un agente de recaudación, será pasible de una sanción de multa graduable entre el veinte por ciento (20%) y el ciento cincuenta por ciento (150%) del monto del impuesto omitido.

No incurrirá en la infracción reprimida, quien demuestra haber dejado de cumplir total o parcialmente de su obligación tributaria por error excusable de hecho o de derecho.

Tampoco se considerará cometida la infracción en los casos de contribuyentes que presenten la declaración jurada en tiempo oportuno, exteriorizando en forma correcta su obligación tributaria, aun cuando no efectúen el ingreso del gravamen adeudado en la fecha del vencimiento. En estos casos serán de aplicación los intereses del artículo 96, en forma exclusiva.

La graduación de la multa se determinará atendiendo a las circunstancias particulares de la causa, obrantes en el sumario respectivo".

1. La multa por omisión

La conducta punible consiste en no pagar o pagar de menos el impuesto haciéndolo por culpa del contribuyente o de un agente de recaudación. Resuelve de igual modo las conductas desenvueltas por contribuyente o agentes, pero difiere en la forma de graduar la sanción.

Para que se verifique la conducta la norma precisa: a) no ingreso o ingreso parcial del impuesto a la fecha del vencimiento y b) culpa del sujeto obligado al pago. La ausencia de cualquiera de estos supuestos desvirtúa su aplicación, de ahí que la misma norma exceptúa a quienes demuestren haber incurrido en error de hecho o de derecho.

A los efectos sancionatorios la aplicación de esta multa no requiere la existencia de intención dolosa o de ocultación de bienes o actividades o la puesta en marcha de una escena en aras de confundir al Fisco bastándole, a la ARBA, la mera demostración de un pago -o ausencia total de pago- inferior al que corresponde según las disposiciones legales.

No debe confundirse estos casos con aquellos en los cuales el administrado declara la totalidad del gravamen a ingresar pero no lo abona en los plazos establecidos reglamentariamente, desde que en este supuesto no existe omisión alguna de impuestos, sólo un retraso, lo que habilita a la Administración a exigir los intereses del art 96 del C.F., mas no aplicar multa alguna.

2. El error excusable

El mismo artículo 61 del Código Fiscal, en su tercer párrafo, permite que el contribuyente o agente de recaudación, a pesar de haber incumplido total o parcialmente con el ingreso del gravamen, evite ser castigado. Resulta saludable la redacción de la norma que recepta, explícitamente, el principio de la personalidad de la pena castigando a quien realmente resulte culpable.

No obstante, es al sancionado a quien le incumbe la demostración del error de hecho o derecho. La carga de la prueba pesa sobre él y debe demostrar, suficientemente, la verificación del error para caer dentro de la exculpación. La Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, refiriéndose a ella, ha dicho que "esta figura requiere un incumplimiento razonable, prudente y adecuado a la situación, hallándose exento de pena quien demuestre que, pese a su diligencia y en razón de graves y atendibles circunstancias que acompañaron o precedieron a la infracción, pudo o debió creer que su acción no lesionaría el precepto legal ni el interés del erario" [30]. Es decir, quien pretenda exculparse en el campo fiscal, con fundamento en la ignorancia o error acerca del carácter ilegítimo de su conducta, deberá acreditar de modo fehaciente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta [31].

Sólo en el supuesto de que la culpabilidad esté totalmente excluida, no puede considerarse cometida la infracción omisiva ya que la finalidad de la norma penal es castigar a quien, por su culpa o negligencia no paga, pudiéndolo hacer. De allí es que puedan existir circunstancias que eliminen la imputación, tales como: a) que su conducta provenga de una razonable oscuridad de la norma, ya sea por normas intrincadas o contrapuestas, o simplemente por criterios interpretativos distintos que colocan al contribuyente en la posibilidad razonable de equivocarse al aplicarla [32]; b) que las distintas normas del Convenio Multilateral, conjugadas con las del Código Fiscal en materia de transacciones con cajeros automáticos

30 Causas publicadas en D.J.B.A., t. 120, p. 209; t. 121, p. 47; t. 122, p. 337.

31 Ver C.S.J.N. "Morixe Hnos. S.A.C.I.", sentencia del 20 de agosto de 1996 y "Consultatio S.A. c/D.G.I.", sentencia 22 de mayo de 2005.

32 Tribunal Fiscal de Apelaciones, Sala III *in re* "AISA S.A." y "Productores de Lobería S.A.", de fechas 27 de febrero de 2006 y 29 de junio de 2006.

para definir el coeficiente de ingresos y gastos no resulten ser lo suficientemente transparentes [33]; c) que resulte complejo interpretar, a raíz de sucesivos decretos, el concepto "venta a consumidor final" al que hacen referencia las leyes 11.490 y 11.518 [34], entre otros supuestos. Particular criterio receptó el Tribunal Fiscal en la causa "Alfatex S.A." en donde de oficio y sin que el contribuyente haya solicitado su eximición, decidió dejar sin efecto una multa por omisión en tanto el tratamiento a dispensarle a los gastos de importación de mercadería y cargos contables no han sido tratados por los organismos que aplican el convenio multilateral [35].

Por otra parte, el quinto párrafo del artículo 61 decide no sancionar a quienes presentan su declaración jurada en el plazo previsto por las disposiciones emitidas por ARBA en tanto el impuesto sea declarado en su justa medida y pese a no ingresarlo. Este supuesto es frecuente en la práctica y puede que el contribuyente decida declarar el tributo, cumplimentar con el término exigido por la Administración pero no pagarlo. Si bien la norma lo excluye de la multa por omisión, la Autoridad de Aplicación puede pretender los intereses a los que hace referencia el artículo 96 del Código Fiscal y, además, puede librar título ejecutivo en el sentido del inciso c) del artículo 104 del Código Fiscal, ejecutando de este modo el saldo declarado y no cancelado.

3. La graduación de las sanciones

El último párrafo de la norma bajo órbita de estudio le impone al juez administrativo o Tribunal Fiscal que atienda a

33 Tribunal Fiscal de Apelaciones, Sala I, "Banelco S.A.", de fecha 16 de abril de 2009.

34 Tribunal Fiscal de Apelaciones, Sala II, "Acrópolis S.R.L.", de fecha 19 de marzo de 2003.

35 Causa citada, Sala III, resolución del 25 de abril de 2007. Para resolver de esa manera, sin previa petición del contribuyente, el Órgano Administrativo se apoyó en el artículo 29 de la Ley Orgánica 7603/70.

las circunstancias particulares de la causa para que gradúe el *quantum* de la multa que oscila, como se transcribió precedentemente, entre un 5 % y un 50 % del capital del tributo omitido para los contribuyentes y un 20% a un 150% para los agentes de recaudación.

Si bien existe el artículo 7° del decreto 326 de 1997 como parámetro legal a respetar, el Tribunal Fiscal ha tenido en consideración [36]; a) los antecedentes del caso de autos [37]; b) la espontaneidad de la mayoría de los pagos efectuados [38]; c) la actitud asumida frente a la fiscalización o verificación [39]; d) el grado de colaboración ofrecida frente a la misma; e) la carencia de antecedentes [40] y f) la envergadura del giro comercial del contribuyente [41].

36 El artículo 7 del decreto citado tiene en consideración, para agravar o atenuar, a lo siguiente: a) La actitud asumida frente a la fiscalización o verificación y el grado de resistencia o colaboración ofrecidas frente a la misma, que surjan de las constancias del procedimiento. b) La organización, adecuada técnica y accesibilidad de las registraciones contables y archivo de comprobantes. c) La conducta observada respecto de sus deberes formales y obligaciones de pago con anterioridad a la fiscalización o verificación. d) La gravedad de los hechos y el grado de peligrosidad fiscal que se desprende de los mismos. e) La ocultación de mercaderías y/o falsedad de los inventarios. f) La omisión por parte de los agentes de recaudación de ingresar las sumas mantenidas indebidamente en su poder, cuando hubieran existido actuaciones en trámite con ese fin. g) Registrar antecedentes, en virtud de haber sido el infractor condenado en sede judicial por aplicación de la ley 23.771 o sancionado mediante resolución firme por cualquiera de los ilícitos previstos en el Código Fiscal, dentro de los dos años anteriores al dictado de la resolución. h) La configuración de resistencia pasiva. i) La envergadura del giro comercial del contribuyente y/o el patrimonio invertido en la explotación.

37 Sala I, "Balatti de Lavalle", resolución del 17 de abril de 2007.

38 Sala II, "Dulcor S.A.", resolución del 12 de abril de 2007.

39 Sala III, "El Arbolito Chico", resolución del 17 de octubre de 2000.

40 Sala II, "Argelite S.A.", resolución del 13 de febrero de 2007.

41 Sala I, "Complejo Agroindustrial de San Juan S.A.", resolución del 28 de septiembre de 2000.

4. El Plenario n° 20 del Tribunal Fiscal de Apelaciones

De capital importancia resulta la conclusión del Plenario n° 20 decidido por el Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos el día 19 de mayo de 2009 [42]. En efecto, la resolución en pleno viene a poner coto a criterios divergentes que tenía el Cuerpo y, por fin, a uniformar la opinión respecto de la interpretación legal de la figura de "Omisión de los Agentes de Percepción y Recaudación" y su tipificación legal dentro del marco normativo previsto por el Código Fiscal y sus modificatorias. Básicamente el Tribunal se reunió para ventilar, en lo que aquí interesa, si los agentes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, cuando omiten actuar en su calidad de tales, deben responder en forma solidaria e ilimitada con los contribuyentes del impuesto y si, como consecuencia de ello, deben ser pasibles de la multa por omisión a la que hace mención el artículo 53 del Código Fiscal, actual art. 61. Ello es así ya que el artículo 18 (actual 21) entre sus incisos 3 y 4 del Código Fiscal, en su texto ordenado de 2004 y previo a la sanción de la ley 13.930, no fijaba la responsabilidad solidaria, de modo expreso, de aquellos agentes de recaudación -retención o percepción- que omitieran actuar como tales. El debate que transitó por el seno del Tribunal era si, del juego armónico de los incisos citados del artículo 18, podía colegirse que aquellos agentes, que se abstuvieron de retener o percibir, serían solidaria e ilimitadamente responsables junto al contribuyente, todo ello de acuerdo al artículo 21 del Código Fiscal, línea interpretativa de la Sala III. La otra propuesta, seguida por la Sala II, entendía que los responsables solidarios, como integrantes del aspecto subjetivo del hecho imponible, debían ser expresa y contundentemente previstos por el Legislador a raíz

42 Entre otros los precedentes que fijaban decisiones disímiles fueron: "Plastar Bs. As. S.A." del 5 de mayo de 2008 y "Frigorífico Regional Bovinos del Sur S.A." del 28 de octubre de 2008, ambos de la Sala III y "Laboratorios Abryon S.A." del 31 de marzo de 2009 y "Droguería Disval S.R.L." del 1 de abril de 2009. estas dos últimas de la Sala I.

del principio de reserva de ley tributaria que gobierna, sin dudas ni cortapisas, la relación jurídica tributaria material a la cual la responsabilidad solidaria pertenece.

Lo relevante de ello, en terreno represivo, es que si los agentes que se apartaron de funcionar de ese modo debían ser solidariamente responsables también tendrían que soportar la multa por omisión.

Este debate se circunscribió a los ejercicios fiscales anteriores a 2009 ya que, la ley 13.930 del 30 de diciembre de 2008, modificó sustancialmente la redacción del inciso 4° del artículo 18 del Código Fiscal en tanto incluyó taxativamente, como responsables solidarios del contribuyente, a los agentes de recaudación por los gravámenes que omitieron retener o percibir, con lo cual la cuestión quedó zanjada por el impacto legislativo. El Tribunal, con discernimientos harto disímiles, concluyó que "La responsabilidad solidaria prevista en el artículo 21 del Código Fiscal alcanza a todos los agentes de recaudación que hubieran omitido actuar como tales, con remisión al inciso 3) del artículo 18, resultando encuadrada la conducta omisiva en la figura prevista y penada por el artículo 53..." [43].

No obstante la existencia del Plenario, el asunto de ninguna manera quedó resuelto toda vez que las resoluciones que dicte el Tribunal, ahora sosteniéndose en él, serán susceptibles de ser revisadas en sede judicial y es allí en donde quedará definitivamente cerrada la trama.

V. La multa por defraudación: el artículo 62 del Código Fiscal

Por su lado, agrega el artículo 62 del Código Fiscal que: "Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de una multa graduable entre un cincuenta por ciento (50%) y un trescientos por ciento (300%) del monto del gravamen defraudado al Fisco:

a) Quienes realicen cualquier hecho, aserción, omisión, simulación, ocultación o, en general, cualquier maniobra consistente en ardid o engaño, cuya finalidad sea la de producir la evasión total o parcial de las obligaciones fiscales que les incumben a ellos por deuda propia, o a terceros u otros sujetos responsables.

b) Los agentes de percepción o de retención que mantengan en su poder impuestos percibidos o retenidos, después de haber vencido los plazos en que debieron ingresarlos al Fisco. No se configurará la defraudación cuando se verifiquen las siguientes circunstancias en forma concurrente:

1) Cuando la demora en el ingreso de las sumas recaudadas no supere los cinco (5) días hábiles posteriores a los vencimientos previstos.

2) El ingreso de las sumas recaudadas por parte del agente se efectúe en forma espontánea, con los intereses y recargos correspondientes.

3) El agente de recaudación no registre depósitos extemporáneos cuya demora sea superior a los cinco (5) días hábiles contados desde los vencimientos previstos, durante los doce (12) meses inmediatos anteriores a aquel en el cual se produce el incumplimiento que se está analizando".

1. La multa por defraudación del inciso a)

Estamos en presencia de la figura de defraudación fiscal que se destaca por prever la existencia de la utilización del dolo para evadir total o parcialmente el impuesto a ingresar. La norma enuncia los medios para provocar la evasión, mencionando a la aserción, la omisión, la simulación, ocultación o cualquier hecho cuya finalidad sea, siempre con ardid o engaño, evadir el tributo total o parcialmente. Para que la conducta infraccional se perfeccione debe materializarse el perjuicio en el Fisco. Es decir, la puesta en marcha del contribuyente que dirige su accionar, con ardid y/o engaño, hacia la evasión

43 Se sugiere el ingreso a la página web del Tribunal Fiscal (www.tfaba.gov.ar) para revisar los fundamentos de cada vocal.

debe haber generado el resultado esperado por él que no es otra cosa que la reducción, aunque sea mínima, del impuesto a cancelar. Si la Administración, en uso de sus facultades de inspección y verificación, descubre esa puesta en marcha antes de que se concrete el resultado dañoso, la multa por defraudación no procede debido a que el Fisco no se vio perjudicado. En otras palabras, no existe la tentativa por defraudación. A modo de ser claros resulta apropiado citar un pronunciamiento del Tribunal Fiscal en tanto expresó que, para que se configure el ilícito tipificado en este precepto, se requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de los siguientes tres elementos: a) la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito; b) un error de la víctima del ilícito; y c) la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito [44].

Debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas en el art. 62 de la ley ello exige del Ente Recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen sino también el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos. Para facilitar la probanza de tal elemento subjetivo, el legislador estableció presunciones (art. 65 del Código Fiscal) en las cuales a partir de un hecho cierto que debe ser probado por el Organismo Fiscalizador (los descriptos en sus incisos), se deriva la afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (que ha existido la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas), lo que posibilita tener por cierto que se obró en fraude al fisco.

Más allá de ello debe apuntarse, ahora, que las presunciones en las cuales puede apoyarse la ARBA, para tener por acreditado el dolo, no son otras que las insertadas en el artículo 65 del Código Fiscal. Ello se remarca debido a que la Administración, en ocasiones, traslada las presunciones incluidas en el artículo 46 del Código Fiscal que sólo sirven para

44 Sala III. "Compañía Keltor S.A.". 11 de marzo de 2008.

construir el impuesto de oficio y sobre base presunta, pero no para presumir el dolo. Este criterio, a esta altura, ya ha sido suficientemente develado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación que, refiriéndose al mismo supuesto pero en el ámbito nacional, dijo en autos "Mazza, Generoso y Mazza, Alberto s/apelación", sentencia del 6 de abril de 1989, lo siguiente: "Si bien la presunción consagrada en el art. 25 de la ley 11.683 resulta suficiente para fundar una determinación impositiva en tanto y en cuanto el contribuyente no acreditara el origen de los fondos impugnados, dichas consecuencias no pueden extenderse al campo del hecho ilícito tributario sin el necesario sustento de otros elementos de prueba que permitiesen acreditar la existencia de una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del fisco, toda vez que el principio de culpabilidad resulta aplicable a las infracciones tributarias -lo que implica desvirtuar el planteo del Fisco en el sentido de que le correspondería al contribuyente, por efecto de una inversión de la carga de la prueba, desvirtuar las presunciones legales a los fines de acreditar su falta de intención en defraudar al erario-; y puesto que tal negativa de extender dichas presunciones al campo de la responsabilidad penal tributaria se ajusta al principio de legalidad (arts. 18 y 19 de la Constitución Nacional), ya que la ley 11.683 (t.o. 1978), circunscribe la aplicación del mencionado sistema probatorio presuncional al ámbito del derecho tributario sustantivo". Tiempo después esta doctrina de la Corte fue ratificada *in re* "Casa Elen-Valmi de Claret y Garello" en el que precisó los alcances del precedente "Mazza" cuando se trata de infracciones que requieren de una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del Fisco -como ocurre con la prevista en el citado art. 46-, la doctrina del Tribunal impide que las presunciones que contempla la ley a los efectos de determinar la obligación tributaria del responsable sean utilizadas, además, para presumir -y tener de ese modo probada- la existencia de esa conducta dolosa" [45].

45 *Fallos*. 322:519 del 31 de marzo de 1999.

Pues bien, había anticipado que la ARBA para castigar con la figura del artículo 62 debe, indudablemente, demostrar que el contribuyente actuó con ardid o engaño, tarea no sencilla pero simplificada por la presencia de las presunciones incluidas en el artículo 65 del Código Fiscal. Ahora, si bien las presunciones le otorgan a la Autoridad Administrativa un elemento de indudable trascendencia para justificar el desenvolvimiento doloso del contribuyente, ello no significa de modo alguno que no debe desplegar ninguna conducta probatoria, debiéndose ocupar de dos labores: la primera consiste en comprobar el aspecto objetivo, evaluación que reside en constatar si en la realidad fáctica se exteriorizaron los elementos del tipo o figura penal y que no existió causa de justificación que enervara la pretensión de la conducta. Luego del análisis objetivo del hecho examinado -cuya demostración le incumbe siempre al ente fiscal- le cabe la segunda tarea: la Agencia de Recaudación debe estudiar la imputabilidad del autor, la cual no tiene relación con determinado hecho, sino que se refiere a la situación del sujeto. He aquí, en esta segunda faena, que aparecen en todo su esplendor las presunciones del artículo 65 ya que, probado el hecho objetivo, al fisco le basta con aplicarle cualesquiera de esas presunciones según el caso concreto. No obstante, debe remarcarse, el Fisco debe probar el soporte fáctico de la presunción de dolo, el que debe ser cierto y no meramente conjetural. Probado el mentado soporte, se infiere la conducta dolosa. En definitiva la vinculación entre el resorte fáctico y el hecho presunto tiene que ser unívoca, sin margen razonable para una consecuencia distinta, desafío que debe satisfacer, sin rupturas, la Autoridad Administrativa. Debe destacarse, por último, que la ausencia de la conjugación de ambos elementos de ninguna manera habilita al Ente a tener por demostrado el obrar doloso quedándose la figura, si cabe, encerrada en la de omisión prevista en el artículo 61 del Código Fiscal.

Al sancionar con defraudación, apoyado en las presunciones, el Organismo no sólo lograr acreditar el dolo sino que traslada la carga de la prueba al contribuyente quién cuenta

con la lógica prerrogativa de demostrar que su conducta fue desplegada sin dolo, en ausencia de ardid o engaño además de intentar probar -siempre está la posibilidad- que su obrar encuentra sustento en la figura de error de hecho o derecho a la que me refería en el punto precedente siendo que en este caso, de prosperar su exposición, la sanción quedaría si efecto.

2. La multa por defraudación del inciso b)

Para configurarse, la figura requiere de una conducta activa del agente, materializada en una obligación de hacer, reteniendo o percibiendo el impuesto y luego de una pasiva, traducida en no depositar el tributo recaudado en los plazos establecidos por la reglamentación. La gran distancia que existe entre este inciso con el a) es la ausencia de dolo requerido. En el inciso anterior, la defraudación se verificaba en la medida que el fisco demuestre de modo acabado el ardid o engaño pudiendo sustentar su acusación en las presunciones del artículo 65, mientras que en el dispositivo aquí analizado la ARBA no lleva esa carga probatoria. Si el agente recauda sin depositar o deposita tardíamente, la defraudación queda automáticamente conformada.

La Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires siempre ha sido exigente con la aplicación del instituto, entendiendo que la mera manutención del dinero, transcurrido el término para depositarlo, basta para la procedencia de la sanción, con independencia del aspecto subjetivo [46].

46 S.C.B.A. *in re* "Banco Oceánico Cooperativo Limitado", sentencia del 31 de mayo de 1983; "Cánepa Hnos. S.A.", sentencia del 05 de agosto de 1986; "Olano", sentencia del 12 de agosto de 1986 y "Don Alfredo", sentencia del 18 de agosto de 1987 y más recientemente en "Mercado de Materiales S.A. c/Provincia de Buenos Aires (Dirección Provincial de Rentas) s/Demanda contencioso administrativa" sentencia del 28 de diciembre de 2005 en donde, refiriéndose al artículo 54, inciso b), expresamente consignó: "la misma se configura con el solo hecho de mantener el dinero retenido en concepto de impuesto en su poder luego del vencimiento del plazo fijado para su depósito, sin que se requiera la acreditación de que el infractor ha

Sin embargo, el Tribunal Fiscal, desde el *leading case* de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, *in re* "Parafina del Plata S.A.", de fecha 2 de septiembre de 1968, ya citado en el acápite de la naturaleza jurídica de las infracciones tributarias, receptó el criterio de la "personalidad de la pena", al fallar en un precedente medular para el Cuerpo, como lo fue "Cooperativa Agrícola Ltda. de Conesa", del 2 de septiembre de 1981.

Desde allí, lejos de aplicar objetivamente la norma bajo análisis, ha sido más moderado en la ponderación del precepto, permitiéndole al agente recaudador esbozar causales de exculpación, debiéndoselas analizar rigurosamente [47]. Así, entre las causas esbozadas se han podido encontrar la supuesta existencia de un estado de necesidad derivado del pago de obligaciones de naturaleza laboral y de la demora en el pago por parte de sus comitentes [48] o la complejidad de la operatoria administrativa para realizar el depósito [49], entre otras.

Además, el Tribunal Fiscal de Apelación ha tenido en consideración, para dejar sin efecto la multa, el tiempo transcurrido entre el pronosticado por la reglamentación y el efectivamente depositado, invalidando reiteradamente diversas sanciones por haberse depositado un día tarde [50], o con retraso de dos

realizado maniobras para sustraerse del cumplimiento de una obligación tributaria".

47 Tribunal Fiscal, Sala III en "Furfuro S.A.", resolución del 6 de abril de 2009 y en "Antonio Barillari S.A.C.I.F.I.A." resolución del 25 de abril de 2001.

48 Tribunal Fiscal Sala III, "Hospital Hermanos S.A., resolución del 5 de junio de 1979.

49 Tribunal fiscal, Sala II. Beloqui y Cía.", resolución del 12 de octubre de 2000.

50 Tribunal Fiscal, Sala III, *in re* "O.S.D.E. S.A.", resolución del 27 de febrero de 2003 y Sala I, "Cooperativa Agropecuaria Limitada de Carabelas", resolución del 7 de marzo de 1989.

días [51] y hasta de cinco [52], encontrando fundamento en que "no queda evidenciada a través de tan breve lapso de demora en el depósito del impuesto previamente recaudado, la voluntad de la recurrente de mantener en su poder los dineros del Fisco".

En definitiva, si bien el inciso b) del art 62 pareciera objetivo, es jurisprudencia constante del T.F.A. autorizar la prueba en contrario para rebatir las multas con sustento en esta fórmula legal [53].

Por eso mismo, entiendo que la norma bajo órbita de estudio fue modificada en este aspecto.

En efecto, a partir del 30 de diciembre de 2011, la ley 14.333 incorpora al inciso b) del ex artículo 54, actual 62 del Código Fiscal, una serie de elementos que el juez administrativo, el Tribunal Fiscal o la Justicia contenciosa administrativa, deben considerar en la oportunidad de examinar la procedencia de la sanción por defraudación a los agentes de recaudación que, habiendo retenido o percibido el tributo, no lo ingresen en los términos establecidos por las resoluciones normativas pertinentes.

Concretamente, la última parte del inciso b) del art. 62 expresamente establece que no existe defraudación cuando concurrentemente se verifiquen las siguientes circunstancias: 1) Exista una retención o percepción; 2) que no se depositen en los plazos reglamentarios; 3) que la demora en el ingreso de las sumas recaudadas no supere los cinco (5) días hábiles posteriores a los vencimientos previstos; 3) que el ingreso de las sumas recaudadas por parte del agente se efectúe en forma espontánea, con los intereses y recargos correspondientes y

51 Tribunal Fiscal, Sala II, *in re* "José Baso S.A.", resolución del 30 de marzo de 2006.

52 Tribunal Fiscal. Sala III, *in re* "CCBA S.A.", resolución del 7 de septiembre de 2006.

53 Sala III en "Distribuidora Santa María S.A.", resolución del 22 de septiembre de 2011; Sala I en "Argelite S.A.", resolución del 13 de diciembre de 2012 y Sala II en "Danisant S.A.", resolución del 21 de agosto de 2012.

4) que el agente de recaudación no registre depósitos extemporáneos cuya demora sea superior a los cinco (5) días hábiles contados desde los vencimientos previstos, durante los doce (12) meses inmediatos anteriores a aquél.

Estas causales, no buscan otro propósito que tornar objetivo el aspecto subjetivo de la conducta o, dicho de otra forma, el legislador, quizás tomando los proyectos elevados por la ARBA, quiso evitar que quienes juzguen estas conductas examinen la intencionalidad del agente, limitándoles la posibilidad de relevarlos de sanción e imponiéndoles los casos en que pueden hacerlo.

Comprendo que fue para poner coto a la doctrina del T.F.A. en "Cooperativa Agrícola Ltda. de Conesa" ya aludida, lo que se desprende sólo con confrontar la jurisprudencia anotada con los nuevos elementos que deben evaluarse para revocar la multa destacándose, sobre todo, el último de los ítems, en el entendimiento de que el nuevo inciso b) exige que el Agente no registre depósitos extemporáneos cuya demora sea superior a los cinco (5) días hábiles contados desde los vencimientos previstos, durante los doce (12) meses inmediatos anteriores a aquél.

Este parámetro ya tenía su jurisprudencia en el Tribunal Fiscal, en tanto el Organismo verificaba si existían "multas firmes" para analizar la exculpación y, para el caso de que no se registren antecedentes y siempre que el caso concreto lo permita, eximía de sanción [54]. De ahora en más, basta que se revisen los últimos doce -12- meses y no si existen antecedentes.

Por último, debe comentarse una hipótesis particular respecto de los Agentes que recaudan la percepción del impuesto sobre los ingresos brutos con un cheque diferido. Aquí, la percepción debería ingresarse en el momento en que se emitió la factura, pero ocurre que generalmente, en la dinámica

54 Entre otros, Sala III en "Gangonio Hnos. S.A.", resolución del 21 de septiembre de 2012 y Sala II en "Viafer S.R.L." del 27/06/2012.

comercial, las Empresas entregan el documento de pago con una fecha diferida, lo que no permite pagar la recaudación con ese dinero, estando obligadas a financiar de algún modo esas percepciones.

Esto provocó que muchos agentes ingresen el tributo percibido cuando el cheque se acredita y no en el momento de recibirlo, circunstancia que generó la aplicación de multas por defraudación por parte del Organismo, con sustento en el inciso b) del ex art 54, actual 62 del Código Fiscal.

Tal situación, hizo que el Tribunal Fiscal emita el Plenario 1 del año 2001, en donde se dejó sentada la doctrina de que la recepción de un cheque posdatado constituye un "pago" y, por ende, el agente debe ingresar la percepción debiéndose sancionar con multa por defraudación a quienes no lo hagan dentro de los términos reglamentarios [55].

En el mismo plenario se intentó dilucidar, aunque sin éxito por imposibilidad de acuerdo de los vocales presentes, las hipótesis en las cuales los agentes de percepción optan por ingresar las recaudaciones practicadas por el método de lo devengado sin que efectivamente hayan cobrado esas percepciones.

En estos casos, aunque debe estarse a la prueba concreta de cada operación, carga que reposa sobre el agente, las Dras. HARDOY y NAVARRO han entendido que no procede la multa por defraudación pero sí la de omisión prevista en el actual art. 61, posición que mantienen y que ha sido suficientemente ex-

55 Acuerdo Plenario 001 del 3 de Julio de 2001, publicado en la página web del Tribunal Fiscal de Apelación www.tfaba.gov.ar. Precisamente en el punto 1 del resuelve del Plenario se dejó sentado: Fijar la siguiente interpretación legal: "Cuando el agente de retención o de percepción haya empleado cheques postdatados, por tratarse éste de un instrumento de pago, debe estarse a la fecha de entrega del cheque a fin de determinar la configuración del elemento material de la figura de defraudación fiscal. En este supuesto, dicho elemento podrá ser valorado únicamente para graduar la sanción dentro de la escala establecida por el artículo 53 -actual 62- del Código Fiscal que correspondiere".

puesta en la causa "GGM S.A.", sentencia del 23 de julio de 2013 [56].

VI. La responsabilidad solidaria de los integrantes de la sociedad por los ilícitos cometidos por ella. El artículo 63

Refiere el Artículo 63°: "En todos los supuestos en los cuales, en virtud de lo previsto en este Código o en sus Leyes complementarias, corresponda la aplicación de multa, si la infracción fuera cometida por personas jurídicas regularmente constituidas, serán solidaria e ilimitadamente responsables para el pago de la misma los integrantes de los órganos de administración. De tratarse de personas jurídicas irregulares o simples asociaciones, la responsabilidad solidaria e ilimitada corresponderá a todos sus integrantes".

La redacción fue aprensivamente reformada por la ley 14.394, con vigencia a partir del 1° de enero de 2013, desde que la anterior, consignada en el ex artículo 55, disponía que la responsabilidad solidaria de los integrantes de los órganos de administración o de sociedades irregulares sólo era para los tipos descriptos en los ex artículos 52 (ahora 60) -incumplimiento a los deberes formales-, 53 (61) -multa por omisión considerando allí plenario n° 20 ya estudiado- y 54 (62) -multa por defraudación-.

De este modo, el ex artículo 55 del Código Fiscal, antes de la reforma de la ley 14.394, no hacía solidariamente responsables a los socios gerentes de una S.R.L., al directorio de una S.A. o a los integrantes de una Sociedad Irregular, de los recargos previstos en el ex art. 51, actual 59.

Esta omisión legislativa fue denunciada por nosotros en la Edición anterior, dejando establecido que por aplicación del principio de reserva de ley penal y tributaria, derivado de los

56 En idéntica dirección la Sala II del Tibunal Fiscal en "Word Sport S.A.", del 23 de abril de 2013.

artículos 18 de la Constitución Nacional y 103 de la provincial, la ARBA no podría responsabilizar de los recargos a los representantes de las sociedades.

Ahora, con otra composición, tampoco puede hacerlo, desde que la solidaridad sólo es posible para supuestos en que corresponda la represión con *multa* sin que específicamente se identifique a los *recargos* del artículo 59. Desde este mirador, es conocida la existencia del principio de reserva de ley derivado del artículo 18 de la Constitución Nacional en tanto dispone que "Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso", garantía conocida como *nullum crimen et nulla poena sine lege*, la que prohíbe ampliar o emplear la analogía para hacer responsables a quienes la ley no lo ha hecho expresamente [57].

Interpreto que la mutación a la que se hiciera referencia se vincula derechamente con la reforma que a la vez soportó el ex artículo 74, actual 82 del Código Fiscal, en el que se incluyó la opción de que la Autoridad de Aplicación sancione con multa y no con decomiso de bienes, la ausencia de documentación respaldatoria exigida por la ARBA, cuando se traslada o transporta mercadería.

En estos casos, y siempre que no se castigue con decomiso, resulta viable la extensión de responsabilidad hacia los directores, gerentes o integrantes de aquellas sociedades que toleren la multa reglada en el segundo párrafo del art. 82 del Código Fiscal [58].

En cuanto a la responsabilidad solidaria de las sanciones, el Tribunal fiscal ha encontrado el fundamento en aquella existente en el Derecho Privado prevista en los artículos 2003

57 Ver doctrina de la CSJN en *Fallos*, 300:291; 312:1920; 33:1546.

58 Art. 82: (Segundo párrafo sustituido por ley 14.553) "En aquellos supuestos en los cuales la ausencia de documentación no fuera total, la Autoridad de Aplicación podrá optar entre aplicar la sanción de decomiso o una multa de entre el quince por ciento (15 %) y hasta el treinta por ciento (30%) del valor de los bienes transportados, aunque en ningún caso podrá ser inferior a la suma de pesos un mil quinientos ($ 1.500)".

y 2013 del Código Civil, sin beneficio de excusión, "ello a fin de garantizar el buen orden de las cuestiones tributarias y prevenir por vía de la particular solidaridad creada por la Ley Fiscal la evasión" [59].

Por otra parte, si bien ha reconocido que los integrantes pueden relevarse de ella, ha expresado que, para que exista eximente de responsabilidad respecto del hecho imponible del principal, "los Directores deben demostrar que la infracción u omisión se ha generado en relación de hechos o situaciones para los que no está facultado, y que ha sido colocado en la imposibilidad de cumplir" [60].

Asimismo, a la Agencia de Recaudación, para activar la solidaridad, le basta con acreditar que determinado sujeto revestía la condición de socio gerente, integraba el directorio o participaba de una sociedad de hecho debiendo desvirtuar ese hecho objetivo con pruebas conducentes dirigidas a demostrar que no tuvo injerencia en la toma de decisiones de la empresa, o que en los períodos comprometidos se encontraba fuera del país o cualquier elemento probatorio que logre demostrar que su faceta, dentro de la sociedad, se hallaba alejada del desenvolvimiento administrativo o bien, que el contribuyente lo colocó en la imposibilidad de cumplir con la obligación [61].

En definitiva, el criterio acerca de la solidaridad ya ha sido efectivamente abordado por la Corte Federal en el célebre fallo "Monasterio Da Silva, Ernesto", del 2 de octubre de 1970, en el que se dejó establecido que el director de una sociedad anónima no puede ser declarado responsable solidario del incumplimiento de una deuda impositiva, si no ha administrado

59 Tribunal Fiscal, Sala I, en autos "IGGAM S.A.I.", resolución del 18 de febrero de 2005.

60 Tribunal fiscal, Sala I en "Néstor Luis Serron y Cía. S.R.L.", resolución del 27 de julio de 2006.

61 Tribunal Fiscal, Sala II, "Agroeste S.R.L.", resolución del 15 de febrero de 2001; Sala III, *in re* "Frigorífico Regional Salto S.A.", resolución del 28 de septiembre de 2000 y "Paca muru S.R.L." resolución del 15 de agosto de 2001.

o dispuesto de los fondos sociales, no bastando que una persona sea director, gerente, o representante de una persona jurídica para que pueda considerárselo responsable, sino que lo serán sólo aquellos que han administrado o dispuesto de los bienes sociales [62].

Por último debe dejarse plenamente aclarada una confusión que en la práctica suele darse, como lo es que en múltiples casos los contribuyentes exponen el argumento dirigido a expresar que los integrantes de las sociedades responden en forma subsidiaria con él.

La responsabilidad fiscal de los integrantes de las personas jurídicas es, en el hábitat de la Provincia de Buenos Aires, solidaria e ilimitada. Ocurre que en el ámbito nacional la ley 11.683 resuelve de modo diverso la cuestión diseñando una responsabilidad subsidiaria debiendo el Órgano Recaudador de los impuestos nacionales (AFIP) solicitar el impuesto y la consecuente multa por su omisión o defraudación al contribuyente directo en forma originaria y, ante el incumplimiento de éste, recién entonces intentar alcanzar el tributo o multa a los integrantes de las personas jurídicas [63].

Esta responsabilidad se podría calificar de condicionada ya que requiere el incumplimiento del contribuyente directo (sociedad anónima, S.R.L., de hecho o comandita, entre otras) en cambio la responsabilidad prevista en el Código Fiscal Bonaerense es simple, sin sujeciones de ningún tipo. Mientras la nacional exige una actividad previa, antes de peticionar la multa a los integrantes de la persona jurídica, la norma provincial le permite a la ARBA desde el inicio y sin ningún despliegue previo, reclamar el tributo y su multa al contribuyente, a sus integrantes o a ambos a la vez. Ésta es, sin dudas, la inmensa

62 Fallos D.F., t. XX, pág. 409, en la que además agregó: "Para la dispensa basta acreditar que sus funciones no guardaban relación con el hecho impositivo imputado aunque no llegare a demostrarse que la Sociedad lo colocó en la imposibilidad de cumplir con sus obligaciones fiscales".

63 Ver artículos 6, 8 y 17 de la ley 11.683.

diferencia de uno y otro dispositivo legal, el uno es subsidiario, el otro solidario.

VII. La reducción de las penalidades previstas en el artículo 63

Establece el art. 64 del Código Fiscal: "Las penalidades de los artículos 61 y 62 inciso a), se reducirán de pleno derecho a un tercio (1/3) del mínimo legal, cuando los contribuyentes rectificaren voluntariamente sus declaraciones juradas antes de que se les corra la vista del artículo 113.

La reducción será a los dos tercios del mínimo legal en los mismos supuestos, cuando presten conformidad a los ajustes impositivos, dentro del plazo para contestar la vista del artículo 113.

Finalmente, en caso de regularizar los ajustes efectuados en una determinación de oficio, dentro del plazo para interponer los recursos del artículo 115, las multas que se hayan aplicado por infracción a los artículos 61 y 62 inciso a) se reducirán de pleno derecho al mínimo legal.

Quedan fuera de la presente aquellos contribuyentes que registren la aplicación de multas con anterioridad".

No hay dudas de que el espíritu de la norma está dirigido a evitar que el contribuyente o los responsables discutan la procedencia del impuesto reclamado por la ARBA.

Lo que hace la ley es invitar a los administrados a que consientan el tributo que ya fue objeto de fiscalización y que por alguna razón aún no se ha ingresado seduciendo al contribuyente a evitar que la Administración ponga en marcha todo el aparato del procedimiento de determinación de oficio a cambio de una reducción de las multas previstas en los artículos 61 -omisión- y 62 -defraudación-.

Toda la norma está a disposición del consentimiento del contribuyente o responsable para que éste conforme el ajuste. Dependiendo de la etapa en que lo hace los beneficios van mutando.

En los casos en que se consienta antes de la vista de diferencia a la que hace referencia el artículo 113 del Código Fiscal la multa se reduce a un tercio del mínimo legal; si lo hace con posterioridad a ella pero durante el plazo para ofrecer descargo, quince (15) días hábiles administrativos improrrogables, el beneficio es de dos tercios del mínimo legal y, por último, si la Agencia se vio obligada a emitir el acto administrativo que determina la deuda y éste no fue reconsiderado o apelado en el sentido del artículo 115 del Código Fiscal y, además, el sujeto consiente dentro del plazo de quince días hábiles administrativos improrrogables, el *quantum* de la multa llegará al mínimo legal.

En cuanto a la última parte del artículo 64 en tanto no permite la utilización de estos beneficios para aquellos contribuyentes que registren la aplicación de multas entiendo que se está refiriendo a antecedentes que tengan por infracción a los deberes materiales y no por multas soportadas por infligir los formales.

Ello guarda coherencia con la primera parte del párrafo cuando menciona los artículos 61 y 62, ya que si un contribuyente sufrió una multa por violentar los deberes formales ello no obsta a que pueda acceder a los beneficios recientemente descriptos, ya que la "multa" a la que hace mención la última parte del artículo 64, refiere a los castigos materiales.

Por fin, suele ocurrir que el contribuyente decida no consentir los ajustes en ninguna de las etapas previstas terminando por interponer el Recurso de Apelación, solicitándole al Tribunal Fiscal la aplicación de los beneficios del artículo 64 de modo subsidiario a la defensa principal enderezada a dejar sin efecto la determinación impositiva.

Esta estrategia ha sido desechada: "no corresponde en casos como el presente, hacer aplicación de tal precepto, en tanto que el mismo claramente requiere que el responsable consienta ajustes efectuados en una determinación de oficio, lo cual en las presentes actuaciones, no se ha realizado, así como tampoco se observa un consentimiento prestado. En consecuencia, no resulta posible hacer una aplicación extensiva de

dicho principio, a situaciones como las de autos, sin incurrir en una creación *extra legem*, vedada a este cuerpo; lo que así se declara" [64].

VIII. El supuesto del artículo 66 del Código Fiscal

Artículo 66 del Código Fiscal: "No están sujetas a sanciones las sucesiones indivisas por los actos cometidos por el causante. Asimismo, no serán imputables el cónyuge cuyos bienes propios estuviesen administrados por el otro, los incapaces, los penados, los concursados y quebrados, cuando la infracción fuese posterior a la pérdida de la administración de sus bienes. Las sanciones previstas no serán de aplicación en los casos en que ocurre el fallecimiento del infractor aún cuando la resolución respectiva haya quedado firme y pasada en autoridad de cosa juzgada".

En cuanto a los concursados y quebrados la dispensa funciona en la medida en que exista un sujeto en estado de concurso preventivo o cuya quiebra haya sido declarada, y siempre que el mismo haya perdido la administración de sus bienes, resultando preponderante el informe que efectúe el Juzgado en dónde tramita el concurso o quiebra para dilucidar si existe o no desapoderamiento [65].

La norma también recepta la conteste jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación conforme a la cual sólo puede ser sancionado quien sea culpable, es decir a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente cuando estatuye que las sanciones previstas no serán de aplicación cuando fallezca el infractor aun cuando

64 Tribunal Fiscal, Sala II, *in re* "Acrópolis Cables S.A.", resolución del 9 de marzo de 2006.

65 Tribunal fiscal, Sala III, *in re* "Asociación Mutual Transporte Automotor", resolución del 23 de marzo de 2007.

la resolución quede firme y pasada en autoridad de cosa juzgada [66].

IX. El supuesto del artículo 67 del Código Fiscal

Dispone el artículo 67 que las multas por infracciones a los deberes formales, omisión o defraudación fiscal, serán aplicadas por la Autoridad de Aplicación y deberán ser satisfechas por los responsables dentro de los quince (15) días de quedar firme la resolución respectiva.

La resolución que fija la multa a los deberes formales o materiales es susceptible de ser debatida tanto administrativa como judicialmente. El artículo 70 último párrafo del Código Fiscal, expresamente contempla la posibilidad de interponer los recursos de reconsideración o apelación contra las decisiones administrativas que imponen multas.

Ambos remedios deben articularse en el plazo de quince (15) días hábiles administrativos; pasados éstos, comienza a computarse el término contemplado en el artículo 67 del Código Fiscal. Lógicamente que si transcurren estos últimos quince (15) días sin que el contribuyente abone la sanción, la ARBA se encuentra plenamente habilitada para perseguir su cobro judicialmente a través del juicio de apremio previsto en la ley 13.406, debiendo emitir el correspondiente título ejecutivo con sustento en el inciso a) del artículo 104 que instaura, justamente, la posibilidad de iniciar el cobro compulsivo proveniente de resoluciones firmes emitidas por la Autoridad de Aplicación.

Por el contrario puede ocurrir que el contribuyente deduzca cualquiera de los recursos tipificados en el artículo 115 del C.F. y, una vez resueltos, confirmando la resolución que aplica la multa, aún conservan la posibilidad de continuar debatiendo su procedencia pero ya en sede judicial conforme lo previsto

66 *Fallos*, 271-297, 290-202; y "Moisés A. Rozembaum e Hijos S.A.", sentencia del 06 de octubre de 1972.

en los artículos 131 y 132 del Código Fiscal y 2, 12 y 18 del Código Contencioso Administrativo.

Debe anotarse que en materia sancionatoria no rige el *solve et repete*, conforme lo estatuye el artículo 109 de la ley 12.008, aunque no existe precepto alguno que explícitamente disponga que la deducción de la pretensión anulatoria ante la Justicia en lo contencioso administrativo, lo sea con efecto suspensivo, lo que hace que la ARBA emita título ejecutivo e inicie el juicio de apremio tendiente a ejecutar la resolución administrativa.

X. El procedimiento sancionatorio de las multas previstas en el Código Fiscal

Entre los artículos 68 a 70 del Código Fiscal encontramos el procedimiento que debe desplegar la ARBA para fijar las multas previstas en los artículos 61 y 62 del Código Fiscal.

Todo el desarrollo que se efectúa en el Capítulo dedicado al procedimiento determinado de oficio es directamente aplicado al sumario administrativo regulado en los artículos citados, a tal punto que deben sustanciarse en un mismo momento y en un mismo acto (artículo 69).

No obstante, debe aclararse el supuesto en el cual el contribuyente consiente el ajuste pero no involucra la multa en el asentimiento. En este caso la ARBA sí debe discriminar impuesto de multa y desarrollar todo el proceso dedicado a establecerla, tomando la pauta del artículo 64 del Código Fiscal a los efectos de imputar los beneficios si cupiere y graduar el *quantum*.

En cuanto a la instrucción del sumario contemplado en el artículo 68 debe resaltarse que su existencia es un eslabón necesario e imprescindible, y su ausencia o deficiencia provoca la nulidad absoluta e insanable [67]. Incluso la omisión en instruir

67 T.F.A., Sala I, "Servicios Empresario de Personal SRL", resolución del 16 de abril de 2009.

sumario ha generado la declaración de nulidad de oficio por parte del Tribunal Fiscal [68].

Lo mismo acontece con el derecho que tiene el sancionado de ofrecer y producir la prueba dirigida a demostrar su criterio. En efecto, el artículo 68 garantiza el ofrecimiento y producción de los elementos probatorios otorgándole la potestad a la Agencia de Recaudación de rechazar la prueba manifiestamente improcedente o irrelevante. Ocurre que, en ocasiones, la Administración abusa de este derecho a no abrir a prueba obstruyendo la prerrogativa del contribuyente en producirla, trasluciéndose esta situación en una alteración a la garantía constitucional del derecho de defensa. El Tribunal Fiscal ante supuestos como el descripto, ha ido variando en su jurisprudencia aplicando en algunos casos la teoría de subsanación y declarando la nulidad del acto administrativo en otros.

En cuanto a la subsanación ha explicado que pese a que en la instancia administrativa anterior no se ha abierto a prueba "resultaría importante restituir al agraviado [de] la oportunidad procesal para ejercer el derecho de defensa, sustituyendo el Tribunal dicha actividad. Y siendo que, el Tribunal Fiscal se encuentra facultado para establecer la verdad material de los hechos controvertidos y consecuentemente decidir si se ajusta a derecho la cuestión, corresponde el tratamiento de la prueba ofrecida a fin de llegar a la búsqueda de la verdad" [69]. Esta guía de razonamiento no fue seguida en otros precedentes en donde se inclinó por evitar la subsanación, declarando la nulidad del acto administrativo y mandando al Órgano Recaudador a abrir a prueba. Así, ha explicado que "la aplicación

68 T.F.A., Sala I, "Rogelio De Luca", resolución del 6 de agosto de 1974; "Agronomía el Salado", resolución del 25 de abril de 1996; Sala II "Nuevos Rumbos SRL", resolución del 16 de abril de 2001; "Carnicerías Integradas Las Negritas S.A.", resolución del 26 de junio de 2003.

69 T.F.A., Sala I, en autos "Sagedico S.A.", resolución del 14 de julio de 2005; "Pluma Blanca SRL", Sala I, del 27 de noviembre de 2007; Sala III, "Bertino de Giménez Rosario", del 13 de diciembre de 2007; Sala III "Transportes Automotores Andreani S.A.", del 19 de febrero de 2008.

de la teoría de la subsanación llevada a sus extremos, dejaría en la indefensión a los contribuyentes, transformando al obrar primigenio de la administración (en el caso, a las resoluciones de Inicio del Procedimiento del Proceso), en inmodificable, tornando írrita toda defensa intentada por los administrados ante el ente fiscal y obligándolos a recurrir a una instancia revisora -sea administrativa o judicial- para tener oportunidad de probar sus razones, con el dispendio que ello generaría, no sólo al particular, sino también al Estado" [70].

Luego del traslado del sumario, el cuarto párrafo del artículo 68 impone un plazo de treinta (30) días (contados desde el vencimiento del período probatorio o desde el vencimiento del plazo previsto para ofrecer descargo sin que éste se haya efectuado o lo haya hecho sin ofrecer prueba) para que la Agencia dictamine si hubo infracción. Se ha planteado la nulidad en aquellos casos en que la Administración no emita el acto administrativo correspondiente en el término establecido, consideración que ha sido rechazada sistemáticamente por el Tribunal Fiscal en tanto el contribuyente debe, para que la nulidad prospere, demostrar acabadamente el perjuicio que le genera la ausencia del acto que lo sanciona en los términos legales [71].

Resuelto el sumario, el artículo 70 impone la obligación de notificar la decisión del Ente Administrativo, la que deberá ser efectuada en el domicilio fiscal, adjuntándole la totalidad del acto administrativo y comunicando cuál es el camino recursivo que puede transitar. En este sentido se torna vital el artículo 162 del Código Fiscal que regula las distintas maneras de practicar las notificaciones, declarándose nulas aquellas que quebranten su estructura, sea notificando a un domicilio antiguo modificado y comunicado debidamente por el

70 T.F.A., Sala II "Bimbo de Argentina S.A.", del 10 de junio de 2008; Sala II, "Neoplán S.A.", del 24 de febrero de 2009.

71 T.F.A., Sala III, "Auditoría Especial-Contribuyente Camino del Abra S.A.", del 15 de mayo de 2003.

contribuyente [72], sea que ella resulte incompleta [73] o que haya sido cursada al domicilio sin indicar el piso y departamento [74].

Por último, la resolución que imputa la multa es susceptible de ser impugnada, a su elección y de forma excluyente, mediante los recursos de reconsideración o apelación con la limitación del monto al que hace mención el artículo 115, inciso b) del Código Fiscal con la saludable consecuencia de que su interposición es con efecto suspensivo, como lo dice el último párrafo del artículo 70.

1. La articulación del procedimiento sancionatorio con la Ley Penal Tributaria

Desde el 1° de enero de 2012 rige en la República Argentina la ley 26.735 que reformó sustancialmente el Régimen Penal Tributario, incorporando a las provincias como víctimas de los distintos delitos que recepta.

Además, y en lo que aquí interesa, dispone diversas cláusulas procesales que se relacionan directamente con el curso del procedimiento sancionatorio.

En esa dirección, expresamente autoriza a los Organismos Recaudadores, inclusive a la ARBA obviamente, a denunciar los delitos que prevé la Ley Penal Tributaria n° 24.769, reformada por la citada 26.735 sin perjuicio de aplicar las sanciones administrativas que correspondan, sea de omisión (art. 61, Cód. Fiscal) o de defraudación (art. 62, Cód. Fiscal) [75] pu-

72 Sala III, "Ortiz, Jorge Raúl", 28 de marzo de 2008.

73 Sala I, "Servicio Empresario del Personal SRL", del 16 de abril de 2009.

74 Sala III, "Havanna S.A.", del 18 de octubre de 2007.

75 Reza el art 17 de la Ley Penal Tributaria: "Las penas establecidas por esta ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas fiscales".

diéndose constituir como querellante o particular damnificado en el expediente que abre la investigación [76].

El sistema también permite la denuncia penal por un tercero, conforme el último párrafo del art 18 de la LPT.

Así, cuando la ARBA advierta que existe una delito tributario o una maniobra que al menos merece investigarse, debe analizar si el contribuyente o responsable, a quien se le endilgue el entuerto, ha presentado declaraciones juradas o ni siquiera las ha presentado o no es necesaria su presentación.

En el supuesto en que el contribuyente presentó una declaración jurada que, a juicio de la Administración, merece ser impugnada, por falsedad o error, antes de formular la denuncia penal debe iniciar el procedimiento determinativo de oficio y sumarial previsto en los artículos 112 y siguientes del Código Fiscal, tal cual lo ordena el propio artículo 18, primer párrafo de la ley 24.769.

Esta disposición legal fue objeto de férreas críticas doctrinales [77], en el entendimiento de que la acción pública no puede estar sometida o condicionada a ninguna actividad meramente administrativa ni constituye en modo alguno una cuestión prejudicial, lo que ha permitido que la jurisprudencia, lejos de rechazar las instrucciones, recepte las denuncias y las investigue, no obstante carecer de la determinación de oficio a la que menciona el art. 18 de la LPT [78].

Por otra parte, existe una serie de delitos que no requieren de una determinación de oficio para ser denunciados, verbigracia: la apropiación indebida reglada en el artículo 6 de la

76 Artículo 23, ley 24.769, según ley 26.735: "El organismo recaudador podrá asumir, en el proceso penal, la función de querellante particular a través de funcionarios designados para que asuman su representación".

77 LÓPEZ BISCAYART, J. y DECARLI E., "Determinación de oficio y proceso penal (Un lugar para cada cosa, y cada cosa en su lugar)", en AA. VV., *Derecho Penal Tributario. Cuestiones críticas*, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 2002, págs. 77/120

78 Cámara Nacional Penal Económico, Sala B, reg. 226/2006 del 5 de abril de 2006 y Sala A, registro 495/2002.

Ley Penal Tributaria, en cuanto a que se verifica cuando los agentes de recaudación perciben o retienen el impuesto y no lo ingresan dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo para hacerlo y siempre que el tributo recaudado no supere la suma de cuarenta mil pesos (40.000) o en aquellos casos en que exista una simulación dolosa de pago (art. 11) o una insolvencia fraudulenta (art. 10) o bien cuando exista una inspección y el contribuyente decide rectificar las declaraciones juradas sin colocar a la ARBA en la necesidad de iniciar el procedimiento determinativo de oficio (art. 113, octavo párrafo del Código Fiscal).

También, puede ser que el contribuyente omita presentar la declaración jurada, en cuyo caso, más allá de la enérgica discusión que existe en el ámbito doctrinario y jurisprudencial acerca de si es viable acusar a un contribuyente que omitió presentarla, podría caberle una denuncia penal [79].

Finalmente, como se adelantara, puede que el aparato penal se active por la denuncia de un tercero directamente, en cuyo caso el mismo art. 18 de la LPT impone la necesidad de que el Ente Recaudador emita una determinación de oficio en el término de 120 días hábiles administrativos.

Tales son los supuestos que habilitan la persecución penal tributaria del contribuyente.

Con este panorama ¿qué ocurre con las sanciones administrativas previstas en el Código Fiscal?

Básicamente podemos explicar que, conforme lo dispone el art. 20 de la Ley Penal Tributaria, la formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y

79 En el hábitat federal, la Sala A de la Cámara Nacional Penal Económica, entiende que la mera omisión de presentar una declaración jurada no constituye denuncia penal ("Del Valle Arias y otros", registro 199/2006), mientras que la Sala B opina lo contrario ("Vázquez Romero Baldomero", registro 345/2004). De todos modos, se sugiere el Capítulo escrito por Mario LAPORTA, en el Tomo I del *Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, págs. 439 y ss., 2008. donde realiza una acabada exposición del asunto.

ejecución de la deuda tributaria, ni la de los recursos administrativos, contencioso administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquéllos, pero sí la ARBA debe abstenerse de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal.

Una vez firme la sentencia penal, recién allí podrá aplicar las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la decisión judicial.

Es decir, cuando decide iniciar el procedimiento determinativo de oficio, la ARBA debe cursar la vista o el "inicio determinativo y sumarial" en los términos de los arts. 112 y 113 del Código Fiscal para que el contribuyente ejerza su defensa, presentando su descargo y ofreciendo la prueba que entienda menester.

Analizado por el juez administrativo, éste debe dictar la correspondiente determinación de oficio de la deuda tributaria si así lo entendiere (arts. 113 y 114 C.F.) pero debe obviar la aplicación de la multa (art. 20 LPT), aunque bajo reserva de su aplicación, haciendo notar la expresa dispensa que formula el régimen penal especial.

Cuando emita el acto administrativo que determina de oficio el impuesto, en ese momento o con posterioridad, la ARBA debe formular la acusación penal respectiva, indicándole al Ministerio Público Fiscal las circunstancias que lo llevaron a realizar la mentada denuncia.

Ventilada la cuestión en sede penal, si el contribuyente logra una resolución que disponga, por ejemplo, que no existió dolo alguno, alcanzando el sobreseimiento, entonces esa sentencia, que debe estar firme, provoca las siguientes consecuencias: 1) las actuaciones retornan a sede administrativa; 2) la ARBA puede aplicar aquella sanción que había sido postergada; 3) si la sentencia penal juzgó que no existió ardid, engaño o dolo alguno, debe dejar sin efecto el sumario abierto que había sido notificado al contribuyente mediante el "procedimiento determinativo y sumarial"; 4) abrir un nuevo sumario, notificándole la aplicación de una sanción desprovista de contendido engañoso, como puede ser la multa por omisión

de impuestos, tipificada en el art. 61 del Código Fiscal; 5) resolver el nuevo descargo del contribuyente, el que sólo estará dirigido a justificar la existencia de error excusable de hecho o derecho; 6) dilucidar el descargo y aplicar la multa correspondiente, que puede ser recurrida (art. 115 C.F.) o bien dejar sin efecto el nuevo sumario abierto.

Ahora bien, si el juez penal condena al denunciado y ésta queda firme, entonces las actuaciones también retornar a la sede administrativa para que la ARBA emita la resolución correspondiente atento a que, como se expusiera, se había abstenido de aplicarla, graduando la multa; incluso si la resolución judicial decidió que el contribuyente obró con dolo, puede sancionar con sustento en el artículo 62 del Código fiscal, lo que es autorizado expresamente por el artículo 17 de la Ley Penal Tributaria.

Esta solución ha sido criticada por cierta doctrina especializada, sobre la base de entender que si ya hubo condena en sede penal, no podría aplicarse una multa, en franca violación a la garantía del *non bis in idem* [80].

No obstante, la Corte Suprema de Justicia ha convalidado la instrucción sumarial una vez culminada la instancia penal, haciéndolo en una causa aduanera, como correctamente cita Fridenberg [81].

En ese caso, caracterizó a las sanciones administrativas como accesorias de la pena privativa de la libertad y, en consecuencia, hábiles para ser aplicadas [82].

Finalmente, debe dejarse sentado que si la Autoridad Recaudadora emite la resolución sancionatoria, pese a que aún pende la definición en sede penal, no cabe otra sanción que

80 Alejandro Catania, *Régimen Penal Tributario, Estudio sobre la ley 24.769*, 2da edición. Editores del Puerto, Bs. As., 2007, pág. 257 y Carolina, Calello, *Sanciones tributarias y proceso penal. Relaciones entre las leyes 11.683 y 24.769*, Ad-Hoc, Bs. As., 2008, pág. 93.

81 Juan Pablo Fridenberg, *Procedimiento Penal*, Ad-Hoc, Bs. As., 2012, págs. 144 y 145.

82 *In re* "Mazal", *Fallos*. 325:1731, sentencia del 11 de julio de 2002.

el dictado de su nulidad por infringir ostensiblemente las disposiciones del segundo párrafo del artículo 20 de la ley 24.769 [83], que son de orden público, a la vez que el funcionario que la dicta resulta incompetente (arts. 2 y 3 del decreto ley 7647/70 y 128 del Código Fiscal).

XI. La multa por incumplimiento a los deberes formales del artículo 60 del Código Fiscal

Finalmente señalamos que el artículo 60 del Código Fiscal dispone: "El incumplimiento de los deberes formales establecidos en este Código, en otras leyes fiscales y demás disposiciones dictadas en su consecuencia, dentro de los plazos dispuestos al efecto, será reprimido -sin necesidad de requerimiento previo- con una multa que se graduará entre la suma de pesos cuatrocientos ($400) y la de pesos sesenta mil ($60.000).

En el supuesto que la infracción consista en el incumplimiento a requerimientos o regímenes de información propia o de terceros, dispuestos por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires en ejercicio de las facultades de verificación, fiscalización y determinación, la multa a imponer se graduará entre la suma de pesos dos mil ($2.000) y la de pesos noventa mil ($90.000).

Si existiera resolución sancionatoria respecto del incumplimiento a un requerimiento de los previstos en el párrafo anterior, los incumplimientos que se produzcan a partir de ese momento con relación al mismo deber formal, serán pasibles en su caso de la aplicación de multas independientes, aun cuando las anteriores no hubieran quedado firmes o estuvieran en curso de discusión administrativa o judicial.

83 Que reza: "La autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 74 de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones o en normas análogas de las jurisdicciones locales".

Se considerará asimismo consumada la infracción cuando el deber formal de que se trate, a cargo del contribuyente o responsable, no se cumpla de manera integral.

La graduación de la multa establecida en el presente artículo se determinará atendiendo a las circunstancias particulares de cada caso. La reglamentación determinará por disposición de contenido general los hechos y situaciones que sean comprendidos en las categorías de agravantes o atenuantes.

Cuando la infracción consista en la no presentación de declaraciones juradas, será sancionada, sin necesidad de requerimiento previo, con una multa automática de pesos trescientos ($300), la que se elevará a pesos seiscientos ($600) si se tratare de sociedades, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas regularmente o no. En los casos en que el incumplimiento a dicho deber formal fuese cometido por un agente de recaudación, la infracción será sancionada con una multa automática de pesos cuatro mil ($4.000).

El procedimiento de aplicación de esta multa podrá iniciarse, a opción de la Autoridad de Aplicación, con una notificación emitida por el sistema de computación de datos o en forma manual, que reúna los requisitos establecidos en el artículo 68 del presente Código.

En este caso, si dentro del plazo de quince (15) días a partir de la notificación, el infractor pagare voluntariamente la multa y presentare la declaración jurada omitida, los importes señalados en el párrafo anterior, se reducirán de pleno derecho a la mitad y la infracción no se considerará como un antecedente en su contra. El mismo efecto se producirá si ambos requisitos se cumplimentaren desde el vencimiento general de la obligación hasta los quince (15) días posteriores a la notificación mencionada. En caso de no pagarse la multa o de no presentarse la declaración jurada, deberá sustanciarse el sumario a que se refiere el artículo 68 antes mencionado, sirviendo como inicio del mismo la notificación indicada precedentemente".

1. Caracterización. Bien jurídico protegido

Dedicándose al artículo, el Tribunal Fiscal ha descripto con claridad meridiana las distintas clases de infracciones tipificadas en la presente norma explicando que contiene varios tipos, con sanciones bien diferenciadas.

Así, el primer párrafo alude al incumplimiento genérico de los deberes formales establecidos en el Código Fiscal, otras leyes fiscales y demás disposiciones dictadas en consecuencia. El segundo se circunscribe a incumplimientos derivados de deberes de información propia o de terceros.

Finalmente, el cuarto párrafo tipifica la acción antijurídica como es la no presentación de declaraciones juradas, estableciéndose en el párrafo siguiente el procedimiento a seguir a efectos de aplicar la multa y reducir la misma [84].

En cuanto bien jurídico tutelado, cabe puntualizar que a los tipos infraccionales descriptos se los agrupa genéricamente como infracciones del tipo formal, siendo el bien jurídico protegido, la Administración Pública, en cuanto se persigue asegurar el flujo de información tendiente a determinar la obligación tributaria, verificando y fiscalizando el cumplimiento que de ella hagan los responsables. Asimismo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, sostuvo que: "...el bien jurídico tutelado por el incumplimiento a los deberes formales es, indudablemente, ese conjunto de facultad de fiscalización y verificación que posee la Administración Fiscal y que se plasma en la exigencia de cumplimiento de un determinado número de deberes formales por parte de los contribuyentes y demás responsables" [85].

De suyo, las infracciones formales tienden a proteger las facultades de verificación y fiscalización que, obstruidas por el contribuyente (sea porque no presenta sus declaraciones juradas, o porque no auxilia al Ente informado determinado dato, o bien porque corrompe cualquier norma que conlleva alguna obligación de hacer o soportar), no le permiten al Fisco conocer adecuadamente su estructura (por ausencia de estos deberes) generando de este modo el desconocimiento cabal de la realidad económica de aquél.

Por ello mismo, el Tribunal Fiscal ha destacado que estas clases de infracciones son de tipo objetivo, cuya configuración no requiere la investigación del elemento intencional, es decir que la multa es aplicada por la sola transgresión [86].

Sin embargo, con apoyo en doctrina de la Corte Nacional, el Tribunal Fiscal ha aceptado el tratamiento del elemento subjetivo como causal de exoneración de la infracción al indicar que "es de advertir, que la jurisprudencia de nuestro Máximo Tribunal ha reconocido en numerosas oportunidades que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (*Fallos*, 271:297; 303:1548; 312:149). Si bien, por lo tanto, es inadmisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente" [87].

2. El primer párrafo del artículo 60

Establece una multa tarifada por el incumplimiento a los deberes formales genéricos. Es decir, cualquier falta a normas

84 T.F.A., Sala I, "Molicon S.A.", del 12 de junio de 2008.

85 CSJN *in re* "AFIP c/Povolo, Luis Dino", sentencia del 11 de octubre de 2001. *Fallos*, 324:3345.

86 T.F.A., Sala II "Andreani Logística S.A.", del 7 de abril de 2009.

87 Tribunal fiscal, Sala III "Mutual del Personal de Loma Negra", resolución del 25 de noviembre de 2008 y Sala I "Acacias SRL", resolución del 24 de julio de 2008.

establecidas en el Código Fiscal, como en otras leyes fiscales o en resoluciones normativas dictadas por la ARBA, genera la infracción. El *quantum* varía según las circunstancias del caso, debiéndose considerar al decreto 326/97 en tanto contempla los atenuantes y agravantes.

Este párrafo funciona, a mi criterio, subsidiariamente a la existencia de otras sanciones previstas específicamente.

Por ejemplo, la no emisión de un *ticket* o comprobante, si bien altera un deber formal no puede ser sancionada mediante el carril de este párrafo, toda vez que es el artículo 72, inciso a) el que prevé la clausura como infracción específica para esa clase de conductas.

El principio de especificidad o especialidad desplaza al primer párrafo del artículo 60 del CF que se torna operativo ante la ausencia de un castigo expresamente contemplado.

3. El segundo párrafo del artículo 60

Se agrava la multa respecto del primer párrafo cuando se incumplen los deberes de información del propio contribuyente o de terceros. Coincido con el espíritu de la norma ya que resulta esencial el conocimiento de la Agencia de cierta información tendiente a la averiguación de la capacidad contributiva de los contribuyentes.

Debe recordarse que en el sistema provincial rige, como mecanismo de liquidación de los impuestos, el principio de la autodeclaración (artículos 42 y 43 del Código Fiscal) consistente en la confianza que efectúa el legislador en las declaraciones juradas que presenten aquéllos. La ausencia de estas presentaciones o su deficiencia genera un desconocimiento por parte de la Autoridad de Aplicación que la coloca en la obligación de indagar acerca de cuál sería el real impuesto a ingresar.

De ahí que el Código Fiscal en su Capítulo VIII dota a la ARBA de innumerables facultades para lograr el conocimiento (lo más cercano posible) de la capacidad contributiva de los contribuyentes. La información que puedan propiciar el propio contribuyente como los terceros que operan con él (clientes, proveedores, pares, colegas, etc.) es una de herramientas más directa y real que tiene la Administración para ir construyendo el tributo que, por reticencia del declarante, debe hacer el oficio.

La multa del párrafo tiene esta meta y resulta ajustada la proporción que fija en tanto no tiene otro espíritu que el de auxiliar al Derecho Tributario material a cumplir su finalidad: recaudar.

4. El tercer párrafo del artículo 60

No coincido en absoluto con la solución de él. En efecto, la norma posibilita el castigo con varias infracciones por no cumplimentar el mismo deber formal.

El ejemplo práctico de ello es que la ARBA solicite determinada información y el contribuyente o un tercero se niegue a suministrarla. Esta infracción provoca, como expuse, la multa del segundo párrafo del artículo, de ello no hay dudas, pero lo que no se permite es que la Dirección vuelva a peticionar idéntica información y vuelva a castigar por un nuevo incumplimiento.

Si bien le está tolerado solicitar una nueva información no puede llevar su infracción a otra sanción cuando ya existe un sumario o una multa que castigó ese incumplimiento. El principio constitucional del *non bis in idem* lo prohíbe ya que impide perseguirse al infractor dos veces por el mismo hecho.

Ordinariamente la ex Dirección de Rentas arguye que no se trata de un mismo evento sancionado más de una vez, sino que son reiterados incumplimientos que responden a diversos hechos. Ello no es así; en un precedente de la década del '80, la Corte Suprema de Justicia de la Nación tuvo la oportunidad de dedicarse a un supuesto similar en donde expuso que "Los reiterados incumplimientos en que incurrió la imputada, consistentes en la no presentación de los resúmenes bancarios que le fueran requeridos por la Dirección General Impositiva constituye, a la luz de lo preceptuado por el art. 43, la inobservancia del deber de suministrar los elementos solicitados, y

no la desobediencia de las sucesivas intimaciones con las que se demandó su ejecución, por lo que configura un solo hecho punible en la medida en que obstaron el ejercicio de las facultades del organismo fiscal, tendientes a determinar la obligación tributaria y a verificar y fiscalizar su incumplimiento" [88].

En cuanto al párrafo siguiente, que expresa que la infracción igualmente se considerará incumplida cuando se satisfaga parcialmente, entiendo que esta situación debe impactar en la graduación de la multa a aplicar. En todo lo demás es directamente aplicable lo precedente.

5. La multa automática del artículo 60

El cuarto párrafo establece una multa "tarifada" para sancionar la no presentación de la declaración jurada, variando su monto dependiendo de quién sea el sujeto infractor.

Aquí la ley 14.394 influyó elevando el *quantum* de la multa, con vigencia a partir del 1 de enero de 2013. Para personas físicas que no presenten sus declaraciones juradas, la suma de trescientos (300) pesos, elevándose al doble en el supuesto que el incumplimiento provenga de sociedades, asociaciones o entidades de cualquier clase, constituidas regularmente o no.

La ley señalada incorpora a los agentes de recaudación que, habiendo practicado la retención o percepción, no la declaren, castigándolos con una multa de cuatro mil (4.000) pesos.

En este último supuesto, el legislador tomó apunte de la importancia que tienen los agentes en la recaudación global de la Provincia, sobre todo en ingresos brutos, injertando un dispositivo que intenta disuadir la falta de declaración de esas recaudaciones que realizaran.

Como puede apreciarse queda constituido un sistema represivo que difiere del previsto por la ley para otras sanciones, donde se establece una escala gradual dentro de la cual

88 CSJN "Omar Merlos y Cia", sentencia del 26 de noviembre de 1981. *Fallos*. 303:1880.

el juzgador debe evaluar. Esta sanción es netamente objetiva ya que la mera omisión en presentar la declaración configura la infracción, de ahí que el propio legislador la juzgue de "automática".

Sin embargo, como se evidencia en el párrafo subsiguiente, previo a aplicarla, se le permite al sujeto formular el descargo correspondiente en tanto se prevé el libramiento del sumario del artículo 68 del C.F. Existe también un mecanismo de reducción del monto, similar al artículo 64, en la medida en que el contribuyente presente su declaración jurada.

Por otro lado el artículo 71 última parte se hace eco de una hipótesis que, en la práctica, se verifica periódicamente en tanto deja sin efecto la multa por no presentar la declaración jurada cuando la intimación a hacerlo provenía de un error en los sistemas de computación de la Administración.

6. El principio de bagatela del artículo 71 del Código Fiscal

La Autoridad de Aplicación, en los sumarios que instruya, no aplicará las multas previstas por infracción a los deberes formales, cuando la falta, por su carácter leve, sea carente de causar perjuicio al Fisco.

Tal redacción importa receptar el principio elaborado jurisprudencialmente, por el cual resultan atípicas las conductas que importan una afectación insignificante del bien jurídico tutelado a partir del establecimiento de una conducta punible.

La bagatela o insignificancia, permite que la ARBA no ponga en práctica todo su aparato sancionador invirtiendo en tiempo, relatores y jueces administrativos cuando la conducta reprochada, si bien ilegítima, es de una insignificancia tal que siquiera justificara un mínimo movimiento de ella. Es cierto que, como prerrogativa, el contribuyente puede apoyarse en ella y solicitar que la multa que se le imputa no tiene entidad para ser aplicada, criterio reservado al juez administrativo o Tribunal Fiscal según el caso.

Claro que, debe apuntarse, si la multa es debatida en el seno del Tribunal significa que insignificante no es en tanto la

competencia del Cuerpo se abre, según el inciso b) del artículo 115, cuando el monto supera los cincuenta mil pesos ($ 50.000) debiendo explicar, claramente, la insignificancia del entuerto.

LA CLAUSURA TRIBUTARIA

Miguel H. E. OROZ

SUMARIO: I. Introducción.- II. Nociones conceptuales generales. 1. Clausura. 2. Incautación. 3. Decomiso. 4. Secuestro.- III. El régimen legal bonaerense. 1. La sanción de clausura en sus distintas variantes. 2. La clausura genérica. A. Causales. B. Constatación de la infracción. Recaudos. C. El acta y su valor probatorio. D. La resolución. E. Patrocinio letrado. F. Control judicial. El efecto suspensivo del recurso. a. Trámite en sede administrativa. Plazo. b. Análisis de admisibilidad. c. Queja, d. Anticipo jurisdiccional. e. Trámite en sede judicial. Crítica al sistema legal. f. La sentencia. g. Su carácter inapelable. Relativización. El criterio jurisprudencial vigente.

I. Introducción

A los fines de lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes y responsables [1], el ordenamiento jurídico dota a la autoridad administrativa de aplicación de una serie de instrumentos formales y sustanciales, que en el caso de la Provincia de Buenos Aires se encuentran ubicados en la parte general del Código Fiscal y la restante normativa circundante, contenidos en leyes y reglamentaciones complementarias especiales.

1 Con acierto se destaca el creciente incremento e importancia de las obligaciones formales, que le han quitado el carácter de simples obligaciones accesorias, otorgándosele una entidad propia dentro de la relación jurídica tributaria. Tradicionalmente, los deberes formales de los contribuyentes resultaban una página menor en los manuales del Derecho Financiero, sin importancia para el análisis jurídico, salvo su accesoriedad en el cumplimiento del pago de la deuda tributaria y apenas se les prestaba atención, por entenderse que no podían considerarse siquiera un fenómeno económico. Conf. ALURRALDE, Aldo Mario, *El agente fiscal encubierto y la sanción de clausura tributaria,* p. 18, Rubinzal-Culzoni, Bs. As., 2009.

En tal sentido, dentro del Libro I, Títulos IX y X, arts. 72 al 91 inclusive, encontramos a la clausura, la incautación y el decomiso de bienes, que de modo instrumental o en el carácter de sanción, tienden a prevenir, disuadir o, en su caso, castigar a quienes infrinjan sus deberes y obligaciones, impuestos en el marco de la relación jurídica tributaria, inclusive expandiendo sus efectos a aquellos terceros que por su relación con el hecho imponible o vinculación con los sujetos originariamente alcanzados, se convierten en muchos supuestos en destinatarios indirectos de dichas exigencias legales [2].

Tratándose de regulaciones destinadas a delimitar, enmarcar y ordenar la exteriorización de una parcela de la función administrativa, se trata de una típica materia propia del Derecho Público, por ende reservada a la legislación local, aunque penetrada y condicionada por ciertas modulaciones derivadas de la naturaleza penal que dichos institutos encierran, y que en muchos aspectos, obligan a la aplicación en forma directa de contenidos de la legislación común de fondo, como la respectiva adecuación a los contenidos de Tratados internacionales y demás normativas derivadas de sus órganos naturales de interpretación y aplicación (arts. 31, 75 incisos 12 y 22, 121 y 126 de la CN; arts. 1 y 11 de la Const. Pcial.).

Por razones de espacio, y remitiendo a la lectura complementaria del Capítulo IX incluido en esta obra [3], nos limitaremos a tratar algunos temas considerados relevantes [4], vinculados al instituto de la clausura tributaria que denominamos

2 También está prevista la multa en los arts. 60, 61, 62 y 91 del Código Fiscal.

3 MALTZ, Ezequiel, "El decomiso de bienes en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires".

4 Excluimos por ahora cuestiones generales del ejercicio de la potestad sancionatoria, el cumplimiento y quebrantamiento de la clausura, los alcances de la clausura, las cuales abordaremos detalladamente en un trabajo que será incluido en la Colección Derecho Financiero y Tributario, *Enfoques de la realidad tributaria* (en preparación), editada por este mismo sello.

genérica [5], en el entendimiento de que el sistema pergeñado por el legislador provincial, en muchas de sus aristas, y principalmente en el esquema de control judicial de la actuación administrativa, es claramente inconstitucional, y si bien es cierto que la doctrina especializada en diversas oportunidades se ha encargado de señalarlo, aún no ha recibido la recepción jurisprudencial que se esperaba. En las líneas que siguen, desarrollaremos en detalle, los argumentos de hecho y derecho que abonan el criterio propiciado [6].

II. Nociones conceptuales generales

Las provincias se encuentran dotadas de facultades sancionatorias, aunque limitadas al establecimiento de penas por infracciones o contravenciones, lo cual incluye la posibilidad de fijarlas por los incumplimientos materiales como formales [7]

5 Diferenciada de la clausura automática regulada en el art. 78 del Código Fiscal, que también merece los mismos cuestionamientos.

6 Lo cual se extiende además de la clausura, a numerosos ámbitos. Lo venimos denunciando desde tiempo atrás. Ver OROZ, Miguel H. E., "El Código Fiscal bonaerense y un injustificado e ilegítimo desequilibrio, que desconoce las garantías y derechos constitucionales de los contribuyentes", publicado en Revista "Enfoques de la realidad tributaria", pp. 8 y sgtes., Año V, N° 25, diciembre 2006/enero 2007, Asociación Bonaerense de Estudios Fiscales (A.B.E.F.), La Plata, 2006; su versión actualizada, en "La ruptura del delicado equilibrio entre los poderes recaudatorios del Fisco y las garantías del contribuyente", *Enfoques de la realidad Tributaria* N° 1, p. 17 y ss., Colección Derecho Financiero y Tributario (OROZ, Miguel H. E., Director), Librería Editora Platense, La Plata, 2012; "El derecho tributario sustancial y procesal, en su vertiente jurisprudencial. Panorámica general", en Revista Derecho Administrativo, Año 1 N° 1/2 Enero-Agosto 2007, Asociación Bonaerense de Derecho Administrativo (A.B.D.A.), La Plata, 2007.

7 Como factores de aumento de las obligaciones formales a cargo de responsables, se señala al traslado de la gestión tributaria hacia nuevas fuentes de recaudación y de obtención de datos con relevancia tributaria, la proliferación de pagos a cuenta asociados con retenciones, anticipos, obligaciones de información de terceros, autoliquidación, etc. ALURRALDE, Aldo Mario, op. cit.

en sus diversas manifestaciones, a las obligaciones y deberes tributarios. Tales facultades punitivas incluyen la posibilidad de aplicar medidas preventivas y sanciones como la clausura, el decomiso, hasta las multas, entre otras [8], donde estas últimas pueden imponerse de manera principal o accesoria.

Sin perjuicio de su desarrollo ulterior, al momento de examinar en particular el régimen legal bonaerense, es necesario trazar en términos generales nociones conceptuales básicas sobre algunos institutos, que muchas veces aparecen utilizados en la legislación tributaria sin el rigor técnico necesario, y que si bien en sus efectos en muchos casos se asimilan, llevando por tal circunstancia a la confusión, resulta necesario diferenciarlos.

1. Clausura [9]

Importa la cesación de una determinada actividad comercial o industrial, en forma total o parcial. Recae sobre el establecimiento donde se ejerce la actividad reprimida. Puede ser temporal y excepcionalmente definitiva para el caso de infracciones gravísimas [10]. Se trata de una verdadera pena, en la medida que trasunta la pérdida de bienes consistente en la indisponibilidad de los derechos a la utilización de inmuebles durante un cierto lapso. Tiene carácter retributivo por el mal causado e implica infligir una privación de derechos, como el de trabajar, comerciar o ejercer industria lícita en un período determinado [11].

8 ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan M., *La clausura en materia tributaria*, p. 254, Ad-Hoc, Bs. As., 2002.

9 Contemplada, con diversidad de supuestos y por ende de regulación normativa, en los arts. 72 al 80 del Código Fiscal.

10 DIEZ, Manuel María, *Derecho Administrativo*, Tomo IV, pp. 120/121, Bibliográfica Omeba, Bs. As., 1969.

11 VILLEGAS, Héctor B., *Régimen Penal Tributario argentino*, p. 205, 1ª edición, Depalma, Bs. As., 1993.

2. Incautación [12]

Desposesión de bienes y efectos, por razones de interés público o por actuaciones calificadas como ilícitas. Puede ser realizada para la guarda de los bienes, a efectos de asegurar los resultados del proceso, o bien para darles el destino lícito correspondiente. Sin embargo, las dudas se presentan cuando a veces, sin gozar de una independencia funcional, aparece simplemente como una diligencia de carácter previo al secuestro [13], y en otras oportunidades, tratándose de una medida de carácter principal, comprende no sólo al secuestro sino también a la clausura [14].

12 Curiosamente, en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, si bien aparece mencionada en el texto del Título X, luego en el articulado respectivo, no es regulada ni reiterada dicha expresión.

13 No debe soslayarse que por disposición expresa del Código Fiscal (art. 4), el Código de Procedimientos en materia penal rige supletoriamente, con lo cual resulta forzoso concluir que no sólo se refiere a su articulado, sino también a la restante legislación complementaria. Tal por ejemplo, la ley 12.061 de Ministerio Público, que en su art. 64 dispone que "el representante del Ministerio Público encargado se constituirá de inmediato en el lugar del hecho y tomará conocimiento directo, de cosas o personas, debiendo disponer la realización de las diligencias tendientes a encarrilar la investigación, de acuerdo a la verificación efectuada. Asimismo, adoptará las medidas necesarias para el adecuado resguardo del material probatorio que se pudiere recoger en el lugar". En referencia a ello, en doctrina se señala que la norma habilita al fiscal para incautar elementos de convicción que hayan sido advertidos por éste o preservados por las agencias de seguridad en función de las facultades conferidas por el art. 295 del CPP sin perjuicio de que para consolidar la medida se deba solicitar al Juez convertir la misma en secuestro. De otro modo, luego de los primeros instantes de la investigación y registrado que sea el elemento (art. 294 incs. 2 y 4), la fiscalía debería devolverlo por carecer de fines probatorios. Conf. GRANILLO FERNÁNDEZ, Héctor M. y HERBEL, Gustavo A., *Código de Procedimiento Penal de la Provincia de Buenos Aires, Comentado y Anotado*, p. 496, La Ley, Bs. As., 2005.

14 Tal como acontece con la ley 24.522 de Concursos y Quiebras, Título III *"Quiebra"*, Capítulo IV, *"Incautación, conservación y administración de los bienes"*, Sección I, *"Medidas comunes"*, arts. 177 al 188 inclusive.

3. Decomiso [15]

Es la destrucción o pérdida del instrumento utilizado para la comisión de la falta o contravención. Recae sobre las cosas empleadas a tales fines. No debe identificárselo con la confiscación que prohíbe el art. 17 de la Constitución Nacional [16]. En muchos sistemas, la potestad sancionatoria se agota con la adopción de dichas medidas, en cambio en otros, además,

15 En nuestra opinión, su reglamentación en el Código Fiscal bonaerense representa una evidente distorsión de sus contornos, y en definitiva se ha convertido en un mecanismo claramente extorsivo de recaudación, abrigando objeciones insalvables como la aplicación de una sanción desproporcionada y violatoria de la finalidad que el instituto persigue, en el supuesto de mercadería de naturaleza perecedera (ver art. 87 *in fine*) o la conversión del decomiso en la sanción de multa, que será fijada en relación al valor de los bienes, a cambio de la renuncia por parte del interesado a interponer recursos administrativos y judiciales que pudieren corresponder (art. 91).

16 La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal Argentino, cláusula que envuelve un sentido de doctrina y una tradición histórica que la Constitución ha querido suprimir. El primer punto de vista es consecuencia de los principios sobre la inviolabilidad de los bienes -de los cuales sólo pueden ser despojados sus dueños por sentencia legal y juicio previo, por ley de la Legislatura y para uso público y para el sostenimiento del gobierno por medio del impuesto-, de la igualdad de todos los hombres ante la ley y del conjunto de reglas y disposiciones de las cuales resulta un gobierno republicano y democrático. Según lo afirmó desde antiguo la CSJN -*Fallos*, Serie II 17:421-, "confiscar es aplicar al erario o tesoro público, o al fisco, los bienes de algún delincuente sentenciado por un delito, y por consiguiente, un castigo que deja a un hombre sumergido en la miseria, privado de los derechos sagrados de propiedad, impedido de disponer de ellos". Fruto de la crueldad y de la ignorancia antigua sobre los verdaderos derechos de la personalidad humana, esta pena que en sus orígenes importaba la muerte civil, sirvió a los gobiernos despóticos para perseguir a los hombres y enriquecer al fisco a expensas de la fortuna privada. De su carácter de pena para los delitos comunes, pronto fue convertida en un medio de venganza y represalias contra los verdaderos o supuestos reos de delitos políticos y en un odioso instrumento de opresión y de injusticia. Conf. GONZÁLEZ, Joaquín V., *Manual de la Constitución Argentina*, pp. 144/145, Editorial Estrada, Reimpresión de la primera edición, Bs. As., 1971.

conlleva de modo suplementario o adicional la aplicación de otras sanciones (por ejemplo, la multa) [17].

4. Secuestro [18]

Medida preventiva realizada sobre un objeto que, por su vinculación o relación con la supuesta infracción o violación legal *prima facie* constatada o que formando parte de una investigación en sustanciación, debe ser preservado para su posterior decomiso, o como un elemento de convicción.

Ninguna de estas figuras otorga el derecho a ser indemnizado [19], excepto en el caso de que las mismas se hayan dispuesto ilegítimamente por parte de la autoridad administrativa. Es decir, la solución no escapa a las reglas generales de la responsabilidad extracontractual por actividad administrativa ilícita, que gobierna el sistema de responsabilidad del Estado [20].

17 El Código Penal recoge este instituto en su art. 23, que opera como una sanción de carácter adicional.

18 Prevista en el art. 83 inciso b) del Código Fiscal. No obstante que la norma exige la designación de un tercero depositario, entendemos que nada impide que la autoridad administrativa asuma dicho rol, con los resguardos formales y sustanciales del caso.

19 Como ocurre con figuras análogas, como la requisa de bienes y/o servicios -que no debe confundirse con la requisa personal contemplada por los Códigos procesales penales, consistente en la actividad mediante la cual se inspecciona el cuerpo o las pertenencias que lleva consigo una persona, con la finalidad de secuestrar cosas relacionadas con un delito-, la ocupación temporánea, la expropiación, etc.

20 La cuestión ha sido abordada en un caso donde se demandó solicitando la indemnización de los daños y perjuicios de una clausura declarada previamente ilegítima, que si bien fue dispuesta en el marco de una normativa municipal sobre faltas, la solución adoptada entendemos que resulta aplicable por vía extensiva. SCBA, causa Ac. 87.477, del 20/04/05, "Chakers Soc. de Hecho c/Municipalidad de 9 de Julio s/Daños y Perjuicios", con nota de OROZ, Miguel H. E., "El acto administrativo ilegítimo frente al reclamo de los daños y perjuicios. El cómputo de la prescripción", LLBA-2006-19.

III. El régimen legal bonaerense

1. La sanción de clausura en sus distintas variantes [21]

El movimiento del aparato administrativo, encargado de velar por el cumplimiento de las normas tributarias, puede provocarse por denuncia o por la actuación oficiosa [22]. Verificada la presunta infracción en los supuestos enumerados legalmente -que no admiten su aplicación por vía analógica o por extensión a otros casos no previstos-, deberá desplegarse una actividad de carácter eminentemente formal, tendiente a constatar el ilícito administrativo y notificar al interesado a los fines de que ejerza su derecho de defensa. Posteriormente, la emisión del acto administrativo donde se sancione o absuelva al imputado, a quien se pondrá en conocimiento de que ante su disconformidad, tiene el derecho de impugnar en sede administrativa y judicial [23].

21 Aclaramos que la clausura como medida preventiva no se encuentra prevista en el Código Fiscal. Las disposiciones de los arts. 72 a 80, se refieren a la clausura como una sanción. No creemos posible, en este caso, por la naturaleza de la medida y el efecto que la misma conlleva, la integración del vacío normativo mediante la aplicación supletoria del Código de Procedimiento Penal, que en su art. 294 inciso 6, en determinados supuestos otorga atribuciones a la autoridad policial para la clausura preventiva de locales.

22 Conforme surge del juego armónico de los arts. 4 y 73 del Código Fiscal, y la aplicación supletoria de los arts. 48, 50, 81 a 85 del decreto ley 7647/70, arts. 285 a 292 del Código de Procedimiento Penal.

23 Con razón se ha señalado que "a mayor gravedad de la sanción administrativa aplicable, más estricto debe ser el control judicial tendiente a garantizar el principio de la legalidad. La clausura lo es de manera particular, no sólo por su connotación económica sino también por lo que la medida significa por la afectación de la imagen del comercio a consecuencia de la visibilidad de la correspondiente faja de clausura". Conf. Juzg. Correc. N° 4 de Mar del Plata, causa N° 1.965, del 24/06/09, "Chufer, Marta Graciela s/Apelación", publicada en Suplemento de Derecho Constitucional La Ley, del 10/08/09, pp. 69 y ss.

2. La clausura genérica [24]

A. *Causales*

Los supuestos que dan origen a la clausura genérica, prevista en los arts. 72 a 77 del Código Fiscal, pueden clasificarse en dos grandes grupos. Entre los primeros, encontramos los referidos a las omisiones, y podemos mencionar las siguientes: no emitir facturas o comprobantes o no conservar sus duplicados o constancias de emisión (72.1); no llevar anotaciones o registraciones, o que llevadas no reúnan los recaudos de oportunidad, orden, y respaldo (72.3); no mantener en condiciones operativas los soportes magnéticos vinculados con la materia imponible [25], o no facilitar copias de los mismos cuando sea requerido (72.5); no exhibir los comprobantes [26] de pago requeridos (72.6) [27]; no poseer el certificado de domicilio expedido

24 Complementa lo relativo al contenido y alcances de cada una de las obligaciones de carácter formal, la Disposición Normativa Serie B 01/04, cuyo texto actualizado puede consultarse en el sitio web oficial de la ARBA.

25 Se establece como plazo para cumplir con dicha obligación, el de cinco (5) años contados a partir de la fecha de cierre del ejercicio en el cual se hubieren utilizado. En su extensión, coincide con el plazo general de prescripción, para determinar y exigir los tributos y sus accesorios, así como para aplicar y cobrar multas por infracciones fiscales, aunque varía el modo en cómo se computa el mismo (art. 159 Código Fiscal).

26 Carece de relevancia jurídica a efectos de verificar la comisión de la conducta sancionada, el motivo por el cual dichos comprobantes no fueran presentados. El planteo realizado al respecto por el contribuyente, en cuanto señaló que no presentó los mismos porque no los posee -al no haber podido abonar los anticipos por problemas económicos-, resulta jurídicamente irrelevante, y en modo alguno resulta ser una circunstancia que permita afirmar que la conducta resulta atípica, aun cuando las circunstancias particulares de cada caso deberán ser debidamente valoradas al momento de la determinación en concreto de la sanción aplicable. Conf. Juzg. Criminal y Correcc. N° 4 de Mar del Plata, del 12/07/07, "Cafferra, Ana Rosa", publicado en LLBA 2007-1051. También en Revista Impuestos 2007-23, 2185.

27 Se prevé el plazo de cinco (5) días, que si bien la norma no lo aclara, en virtud de lo previsto en el art. 3 del Código Fiscal serán hábiles

por la autoridad de aplicación (72.9); no encontrarse inscripto como contribuyente o responsable quien tuviere la obligación de hacerlo (72.10) [28]; no exhibir el comprobante de pago del último anticipo vencido del Impuesto a los Ingresos Brutos conjuntamente con el certificado de domicilio (72.11).

Los segundos, relativos a hechos o actuaciones, la posesión actual o anterior, de bienes o mercaderías sobre cuya adquisición no se aporten facturas o comprobantes, emitidos legalmente (72.2); recurrir a personas jurídicas ajenas a la actividad desarrollada, con la finalidad de evadir (72.4.); posesión de bienes o mercaderías sobre las cuales no se posea, en el lugar donde se encuentren, la documentación que establezca la autoridad de aplicación (72.7); uso de comprobantes o documentos que no reúnan los requisitos exigidos por la autoridad de aplicación (72.8) [29].

B. *Constatación de la infracción. Recaudos*

El acta, considerada como el documento emanado de una autoridad administrativa a efectos de consignar determinadas circunstancias fácticas -hechos u omisiones- en el procedimiento de verificación, constatación y fiscalización en el cumplimiento de las diversas obligaciones, y cuya inobservancia pueda dar lugar a la aplicación de la sanción de clausura conforme lo estatuido en el art. 72 el Código Fiscal, debe reunir variados requisitos formales de validez, que condicionan inexorablemente su eficacia probatoria.

administrativos.

28 Nos parece desacertado e inconstitucional el doble castigo por el mismo hecho. No es otra la conclusión que se desprende de las previsiones del art. 72 inciso 10 y art. 78 inciso a). No salva la objeción el hecho de diferenciar ambas figuras, por el volumen de comercialización o producción.

29 Con independencia de la posterior emisión de los comprobantes que respalden tales operaciones, a los adquirentes o locatarios de los bienes, o prestatarios del servicio.

Así, debe ser labrada o confeccionada en el mismo instante en que se detecte la presunta infracción -en forma simultánea y sucesiva, de modo inmediato-, donde deberá dejarse constancia de todas las circunstancias relativas a la misma, los elementos de prueba e indicándose su encuadramiento legal [30]. Además, ha de quedar debida constancia de que se hizo saber al interesado el derecho que le asiste de formular el descargo, indicándose expresamente el plazo de cinco (5) días en que deberá producir el mismo [31].

Explicado en otros términos, la fuerte relevancia probatoria que la legislación vigente otorga a las actas labradas por los inspectores, necesariamente debe tener como contrapartida el deber de consignar claramente en las mismas todas y cada una de las circunstancias que hacen a la configuración de la infracción constatada, la prueba relativa a la misma y el respectivo encuadramiento legal, pues de lo contrario se producirá una inadmisible inversión de la carga de la prueba [32].

30 Se consideró insuficiente el acta en la cual los inspectores no dejaron constancia del hecho que hayan detectado en su presencia, percibido mínimamente a través de sus sentidos, siendo que todas las referencias al presunto suceso infraccional les fueron transmitidos por la presunta cliente del comercio, sin que se consignara que la misma haya sido vista en el interior del establecimiento adquiriendo el producto o abonando el mismo, ni que haya exhibido la mercadería que dijo haber adquirido, ni que portara bolsa o paquete con envoltorio identificatorio del local comercial al momento de ser interceptada. Juzg. Correc. N° 4 de Mar del Plata, causa N° 1.965, del 24/06/09, "Chufer, Marta Graciela s/Apelación", publicada en Suplemento de Derecho Constitucional La Ley, del 10/08/09, pp. 69 y sgtes.

31 La ausencia o defectuosa presencia de tales requisitos acarreará la nulidad de la diligencia y su instrumentación. A los efectos del valor probatorio de los hechos consignados por escrito, es importante señalar que se trata de dos momentos o fases distintas, que gozan de autonomía conceptual, pero que por su grado de interrelación, se encuentran recíprocamente condicionados. Conf. Oroz, Miguel H. E., "Nulidad de la notificación en el procedimiento administrativo", JA 2002-II-714.

32 Juzg. Correc. N° 4 de Mar del Plata, causa N° 1.965, del 24/06/09, "Chufer".

En tal sentido, resulta insuficiente a los efectos de tener por acreditada la materialidad de la conducta imputada, la mera transcripción de la versión de los sucesos brindada por la persona que manifestó haber efectuado una compra en un local aledaño, máxime cuando la misma tampoco es autosuficiente, pues no hace referencia precisa de la circunstancia temporal en que se habría efectuado la operación comercial -se indica la hora pero no la fecha-, dato esencial a los fines de conocer si en relación a la misma se emitió el correspondiente comprobante, en virtud de que no puede descartarse que la persona interceptada se refiriera a una compra del día anterior [33].

Agrega la norma, que el acta deberá ser suscripta por dos funcionarios intervinientes en el procedimiento de fiscalización, quienes deberán contar con la habilitación legal al efecto (arts. 73 y 74). Por nuestra parte, señalamos que para verificar la concurrencia de este recaudo es importante consignar en el instrumento los datos mínimos e imprescindibles de identificación personal y el número de legajo de los agentes o funcionarios actuantes. El contribuyente o responsable no está en posición de establecer la condición de los mismos, ni la identidad o legitimidad invocada, para desarrollar la diligencia. Además, evita una práctica disvaliosa, mediante la cual se insertan las firmas tiempo después de confeccionada el acta, por personas que no estuvieron presentes al momento de constatación de la presunta infracción [34].

C. *El acta y su valor probatorio*

En relación a la clausura genérica, a diferencia de lo que ocurre con la clausura automática prevista en el art. 78 del Código Fiscal [35], no existe mención alguna acerca del carácter y valor probatorio del acta de constatación de la presunta infracción. No obstante la omisión señalada, las dudas planteadas en la doctrina y la jurisprudencia aún quedan en pie [36].

33 Ídem nota anterior.

34 Especialmente, cuando la notificación se efectúa por el carril del art. 162 inciso b) del Código Fiscal.

35 Donde se dispone que "el acta que ordene la clausura hará plena fe mientras no se pruebe su falsedad y deberá estar suscripta por los funcionarios que la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires designe y a los que se les haya delegado facultades a tal fin".

En nuestra opinión, existe una confusión entre la noción de documento administrativo [37] e instrumento público, y en relación a este último, el alcance que cabe asignar a lo consignado en el mismo. Toda la actuación del Estado, que por regla debe ser escrita, es efectuada y volcada materialmente en un soporte, que en el caso analizado se denomina acta de comprobación, en la cual el agente interviniente debe consignar y reflejar aquello que es percibido en forma directa por sus sentidos. Por lo tanto, no debe incurrirse en la confusión entre la actividad, y cierta porción de la realidad representada, con el documento o instrumento en sí.

A lo sumo, podrá decirse que reviste autenticidad en relación a la fecha, lugar y personas u órgano interviniente, pero nada más. Los hechos volcados o referenciados por los agentes públicos, admiten mera prueba en contrario y no es necesario redargüir de falsedad el acta [38], que reitero, se trata del continente material sin otro valor que un mero documento

36 La doctrina administrativista se ha ocupado con solvencia de esta cuestión, y ha dado la respuesta que entendemos correcta. Ver Gordillo, Agustín A., *Tratado de Derecho Administrativo*, Tomo III, Capítulo VII, décima edición, Fundación de Derecho Administrativo, Bs. As., 2011. En la jurisprudencia provincial, SCBA, causa B-52183, del 01/03/1994, "Ibarra", en A y S 1994-I-225. En igual sentido, del 14/08/2013, C. 100.666, "Fiscalía de Estado. Incidente de revisión en autos: Capra, Oscar Alfredo y otros. Concurso preventivo".

37 Que por provenir de una autoridad pública, es un documento público.

38 Sin embargo, existen antecedentes en el orden federal, que interpretando los alcances de una norma similar prevista en el procedimiento tributario nacional, obligan a redargüir de falsedad. Puede verse en *Fallos*, 316:790, CSJN, del 04/05/93, "Guido Marco M. s/Apelación de clausura (DGI)"; del 28/09/93, "Gambaro, Francisco I. s/Recurso de apelación", La Ley online. En un antiguo pronunciamiento, el tribunal ya se había incli-

público. La presunción de legitimidad [39] que rodea a todo el obrar estatal tampoco alcanza para asignar a las actuaciones administrativas [40] un valor diferente al señalado, pues juega en un plano diferente, y vinculado a la necesidad práctica de evitar la validación constante ante la Justicia, de una actividad que por definición debe ser inmediata, constante, concreta, que responda a los requerimientos diarios y permanentes de la sociedad.

Desde otra perspectiva, también agregamos que una norma provincial que otorgue el carácter auténtico a una actuación administrativa, en los términos del art. 993 del Código Civil, es de dudosa constitucionalidad, en la medida que se inmiscuye indebidamente en una atribución delegada al Congreso de la Nación.

D. *La resolución*

La autoridad de aplicación, una vez presentado el descargo o vencido el plazo para ello, tiene un plazo máximo de diez (10) días [41], para pronunciarse si procede o no la clausura y en su caso, con qué alcances. Si bien es cierto que la ley 14.553, recogiendo las críticas que efectuamos oportunamente en la primera edición de esta obra, corrigió algunas falencias denunciadas. Sin embargo, muchas de las observaciones realizadas a esta etapa del procedimiento siguen en pie, en la medida que se priva ilegítimamente al interesado de producir la prueba que pudo ofrecer en su descargo -por el estrecho marco temporal otorgado a tales fines-, lo que constituye una ver-

nado por considerar a las actas un instrumento público. *Fallos*, 154:242, "J. Mac Call y Cía. c/Gobierno Nacional".

39 Que es *iuris tantum*, y por lo tanto admite simple prueba en contrario.

40 Lo cual no sólo incluye expresiones formales previas y definitivas, sino además comportamientos materiales que implican la ejecución de la decisión previa.

41 Hábiles administrativos.

dadera afectación del derecho de la defensa, que garantiza el art. 15 de la Constitución provincial [42]. No obstante ello, puede salvarse dicha objeción con la aplicación supletoria de las previsiones del régimen de la prueba del decreto ley 7647/70, de los CPCC, CPA y CPP (art. 4 Cód. Fiscal).

En cuanto a los requisitos de validez que debe revestir el acto que dispone la clausura, vale remitirse al régimen general del procedimiento administrativo (arts. 1, 57, 103, 104, 107, 108, 109 y ccdtes. del decreto ley 7647/70; art. 37 de la ley 13.757; art. 1 Disposición Normativa 01/04 -texto según RI 201/08-). Desde tiempo atrás hemos venido insistiendo sobre la obligatoriedad del dictamen jurídico previo en materia tributaria, como modo de satisfacer la garantía del debido procedimiento y el respeto objetivo de la legalidad [43]. Si bien es

42 La necesidad de abastecer este recaudo en todo procedimiento administrativo tributario, es puesto de manifiesto constantemente por la jurisprudencia. Conf. OROZ, Miguel H. E., "La garantía de la defensa en sede administrativa y su plena vigencia. A propósito de la liquidación express y la declaración de su inconstitucionalidad". Nota a fallo de la CCALP, del 05/12/06, causa N° 3.905, "Berstein Omar Ricardo c/Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/Medida cautelar autónoma o anticipada", LNBA, N° 3 del 2007, pp. 310 y ss.; "ARBANET: revés judicial, con alcance general", *Enfoques de la realidad Tributaria* N° 1, cit., p. 173 y ss.; "ARBANET: ratificación judicial de su inconstitucionalidad", ob. cit. p. 179, y ss.

43 La falta de dictamen jurídico previo constituye un vicio grave, ya que compromete la garantía de la defensa en juicio y afecta al interesado, a quien debe reconocérsele el derecho a una decisión adoptada con el debido cuidado hacia los recaudos técnicos que aseguren una suficiente fundamentación de lo que se decide. Tal ausencia infringe el art. 15 de la Constitución provincial, en cuanto garantiza el debido proceso en sede administrativa y la doctrina que emerge de los arts. 57 y 103 del decreto ley 7647/70. La referenciada omisión configura un vicio o defecto grave, que acarrea la invalidez insanable, máxime cuando dichos actos en todos los casos resuelven cuestiones que implican una clara subsunción normativa. En modo alguno admite purga ulterior, en sede administrativa o judicial, postura que se enrola con la de la Corte Nacional, que dio por tierra con la denominada "teoría de la subsanación", al considerar que la omisión de aquellas etapas del procedimiento legalmente impuestas provoca la nulidad del acto administrativo sin que fuera posible remitir al eventual juicio posterior. Conf.

cierto que su prescindencia [44] encuentra sustento en el aval de cierta jurisprudencia administrativa [45] y en forma aislada en alguna normativa [46], entendemos que se trata de un grave error que en nada contribuye al respeto de la juridicidad que debe imperar en todo el actuar estatal.

La notificación de la resolución adoptada debe efectuarse en los términos y bajo el cumplimento estricto de las formalidades establecidas en el art. 162 del Código Fiscal, donde deberá consignarse expresamente -si así correspondiere-, la posibilidad de impugnar la sanción, para lo cual se requiere patrocinio letrado y que deberá hacerlo dentro del plazo de cinco (5) días hábiles administrativos desde que fue notificada. Asimismo, que su mera interposición [47] -que debe ser funda-

OROZ, Miguel H. E., "El dictamen jurídico en el procedimiento tributario", *Enfoques de la realidad Tributaria* N° 1, cit., p. 127 y ss.

44 En el ámbito provincial, una corriente de doctrina y jurisprudencia administrativa sostiene que no resulta obligatorio contar con el dictamen jurídico previo para emitir actos determinativos de deudas y aplicación de sanciones en el procedimiento tributario, y que sólo lo consideran necesario en la fase de impugnación, aunque limitado al supuesto del recurso de reconsideración, conforme lo previsto en el art. 118 del Cód. Fiscal.

45 TFABA, Sala I, del 19/10/00, "Molinos Seijo Hnos."; Sala II, del 22/02/02, "Distribuidora Halcón SRL"; del 25/04/01, "Antonio Barillari SACIFICIA"; del 04/07/01, "Lerylop SA"; Salla III, del 06/09/01, "Pehuamar".

46 En materia de exenciones tributarias, el anterior art. 99 último párrafo del Código Fiscal -t.o. 2004-, texto agregado por la ley 13.930 -BO del 30/12/08-, actual art. 110 último párrafo. Sin embargo, será exigible, aclara la norma, cuando por las características del caso resulte necesario definir criterios interpretativos sobre el alcance del beneficio o deba decidirse sobre tributaciones que no se hallen expresamente previstas en las leyes y reglamentaciones. Creemos que aun así no se superan los reparos señalados anteriormente.

47 Más allá de la deficiente técnica legislativa empleada en el art. 75 primer párrafo, cuando alude a que "podrá interponerse el recurso de apelación, otorgado con efecto suspensivo". En modo alguno debe interpretarse que la mentada postergación de la ejecución material de la decisión impugnada, requiere de un acto expreso de la autoridad administrativa en tal sentido. La misma opera de pleno derecho, salvo el caso de una manifiesta inadmisibilidad.

da-suspende la ejecutoriedad de la decisión. Toda notificación que se hiciere en violación de la citada normativa será nula, y el empleado o agente notificador responderá por los perjuicios que cause al interesado o a la autoridad administrativa (art. 69 del decreto ley 7647/70, art. 4 Código Fiscal).

Emitir la resolución o decisión administrativa que imponga la clausura, vencidos los diez (10) días hábiles administrativos establecidos a tales efectos, en nuestra opinión no torna en inválida dicha actuación. Se trata de un plazo de carácter ordenatorio del trámite procedimental [48], mas no de fijación de un límite temporal para ejercer la competencia [49], que incluso puede ser prorrogado o suspendido cuando sea necesario evitar la consumación de nulidades o la afectación del derecho de defensa. En todo caso, su incumplimiento podrá configurar una irregularidad y por ende resultar reprochable al agente o funcionario que ocupa el cargo del órgano que debió actuar, pero no la pérdida de la atribución legal para su emisión.

E. *Patrocinio letrado*

En cuanto a la posibilidad de contar con patrocinio letrado, entendemos que no es necesario que se consigne en el acta, porque ello surge de las disposiciones que gobiernan el procedimiento administrativo en general, como de las normas reguladoras del ejercicio profesional sectorial. La regla es que no es obligatorio, salvo que por la complejidad y naturaleza de las cuestiones la autoridad administrativa lo exija, o cuando ello viene impuesto por una norma legal. La duda se genera sobre qué profesionales pueden asumir el mismo, es decir si lo

48 Que incluso hasta puede ser prorrogado si es necesario. Hemos señalado anteriormente que en caso de ofrecerse prueba en el descargo, la misma deberá ser producida.

49 Solución que requiere de previsión normativa expresa. Tal por ejemplo, la facultad del Poder Ejecutivo para formular observaciones sobre los textos sancionados y que le han sido remitidos por la Legislatura para su promulgación y publicación (art. 108 de la Constitución provincial).

debe ser de las Ciencias Económicas -Contador y otros afines- o del Derecho -abogado, procurador-, o ambos. Una interpretación integral de las leyes 5177 [50] y 10.620 [51], nos conduce a la conclusión de que en esta etapa procedimental, sólo pueden revestir dicha condición únicamente los abogados y procuradores [52], con exclusión de los contadores y demás profesionales de las Ciencias Económicas [53].

El veto oportunamente formulado a la ley 10.620 mediante el decreto 135/87 [54] es elocuente al respecto. En los distintos considerandos, que justificaron la observación de diferentes disposiciones, se citó la opinión de la Asesoría General de Gobierno, la que en distintos dictámenes puso de manifiesto diversas objeciones que, en punto a su constitucionalidad, presentaba el texto sancionado, toda vez que se pretendió imponer un régimen de incumbencias profesionales de carácter exclusivo que puede afectar legítimos derechos de otras profesiones, regularmente habilitadas para actuar en la órbita de actividades contempladas en la ley; como lo relativo al exceso de las atribuciones de los profesionales en Ciencias Económicas que provocan una invasión en el campo de otras profesiones, en particular los apartados 14, 16, 17 del inciso a), y 6 del inciso b) del artículo 12, en cuanto que ciertas actuaciones ante organismos administrativos y jurisdiccionales, son actividades habituales de los profesionales del Derecho.

50 BO del 13/11/47 y sus posteriores modificaciones.

51 BO del 07/01/88 y sus posteriores modificaciones.

52 Quienes además deben soportar los efectos negativos que acarrea la imposición de determinados requisitos de admisibilidad ligados con la materia previsional, en cabeza de sus clientes, creando verdaderas situaciones de desigualdad frente a quienes por principio les está impedido inmiscuirse en incumbencias propias de los profesionales del Derecho. Al respecto, ver OROZ, Miguel H. E., "La inconstitucionalidad del dos por mil", *Enfoques de la realidad Tributaria* N° 1, cit., p. 121 y ss.

53 De igual modo existe prohibición para el patrocinio en la etapa recursiva, que implica intervención ante la Justicia Correccional, que sólo está reservada a los profesionales del Derecho, abogados y procuradores.

54 BO del 07/01/88.

La excepción está dada por la intervención ante el Tribunal Fiscal de Apelaciones, conforme lo previsto en el art. 120 del Código Fiscal [55] y los arts. 6 y 9 inciso 3 *in fine* del Reglamento de Procedimiento [56] de actuación ante dicho organismo, que prevén la posibilidad de otorgar mandato o contar con la asistencia letrada de un Contador, aunque limitado al solo efecto de la articulación y posterior trámite en sede administrativa, del recurso de apelación contra las resoluciones de la autoridad de aplicación que determinen gravámenes, impongan multas, liquiden intereses, rechacen repeticiones de impuestos o denieguen exenciones [57].

F. *Control judicial. El efecto suspensivo del recurso*

Una de las cuestiones que desde siempre ha preocupado a los contribuyentes y responsables tributarios, es la existencia de un mecanismo o vía adecuada de control judicial de la legitimidad y legalidad de la decisión adoptada por la autoridad tributaria, que amén de posibilitar la revisión de los hechos y el derecho, impida soportar en lo inmediato los efectos de la decisión impugnada, máxime cuando se trata de típicos actos de gravamen que por regla afectan en forma directa derechos de raigambre constitucional (propiedad, libertad de comerciar, ejercer industria lícita, etc.).

En tal sentido, el legislador ha ideado un sistema que, a nuestro juicio, lejos está de satisfacer los estándares consti-

55 Identificado bajo el art. 77 en el texto originario de la ley 10.397 -BO del 03/07/86-.

56 BO del 30/03/00.

57 Se trata de una solución que desde su nacimiento, desconoció los contenidos de la ley 5177 y además contradijo abiertamente el art. 17 del decreto ley 7603/70 -Orgánico del Tribunal Fiscal de Apelaciones-, donde claramente se refiere que "la representación y patrocinio ante el Tribunal se ejercerá por las personas autorizadas para actuar en causas judiciales y en las condiciones establecidas en la ley 5.177". Cualquier solución en contrario prevista en el Código Fiscal, en la redacción primigenia de la ley 10.397, quedó derogada por la ley 10.620, posterior en el tiempo.

tucionales vigentes en esta materia, y que en rigor, tampoco respeta las directrices que ha venido delineando desde antigua data la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, porque la misma no se produce en el marco de un verdadero juicio [58], sólo se limita a los actos definitivos descartando aquellos que sin perjuicio de emitirse durante el trámite, por los efectos que producen deben ser asimilados a definitivos, y si bien se suspende la ejecución del acto mientras se sustancia el juzgamiento del obrar administrativo -corrigiendo las falencias del esquema anterior-, no se garantiza en ningún supuesto el doble conforme y además la postergación del cumplimiento de la sanción la limita únicamente a la clausura genérica (art. 75 CF), mas no para la automática (art. 78), generando una insalvable contradicción al otorgar un tratamiento desigual sin razones objetivas que lo justifiquen. La naturaleza o sustancia penal de la sanción de clausura [59]

58 No existe sustanciación con la contraparte y las facultades del Juez se encuentran limitadas a la mera revisión de la legalidad formal; tampoco se resuelve cuál es el carril o conducto procesal para redargüir de falsedad a las actas. Más allá de estas dificultades, debe reconocerse que la labor aperturista de los Juzgados Correccionales, a pesar de la restricción legal, ha permitido superar muchas de estas objeciones.

59 Su aplicación debe valorarse con estricta severidad, en atención de los bienes jurídicos en juego, como lo son derechos de clara raigambre constitucional. Por esta razón, ha de tenerse especialmente en cuenta que si bien se ha reconocido a la Administración la posibilidad de imponer obligaciones de no hacer como sanciones cuando la ley lo autorice, las decisiones pertinentes deberán estar sujetas a "control judicial suficiente", para proscribir la discrecionalidad y la prescindencia arbitraria de la ley. Conf. CSJN, *Fallos*, 284:150, "Dumit"; *Fallos*, 321:1043, "Lapiduz". A nadie escapa que éste deja de ser tal cuando no es oportuno, llega a posteriori; por tal razón en este último pronunciamiento se confirmó la resolución de la Cámara Federal de Apelaciones de Rosario, Sala A, que declaró la inconstitucionalidad de los arts. 10 y 11 de la ley 24.765 -modificatoria de la ley 11.683-, en tanto dispuso la ejecución directa de la clausura sin otra sustanciación por parte de la autoridad administrativa, y el otorgamiento del recurso de apelación contra la misma, al solo efecto devolutivo.

requiere un tratamiento diferencial, que lamentablemente no aparece delineado en el actual Código Fiscal.

En este entendimiento, no debe soslayarse que la clausura es un acto de gravamen, donde los valores y bienes jurídicos que se encuentran afectados hacen ceder y flexibilizar la presunción de legitimidad y ejecutoriedad de la que gozan todos los actos administrativos y que requieren para su materialización la intervención judicial previa que examine su legitimidad y legalidad con cierto grado de amplitud, a los efectos de cumplir con el recaudo del control judicial suficiente y oportuno.

a. Trámite en sede administrativa. Plazo

La sanción de clausura puede cuestionarse judicialmente a través del denominado *"recurso de apelación"* [60] -que tal como fue dicho precedentemente su mera interposición suspende de pleno derecho la ejecución de la sanción-, que deberá articularse fundadamente dentro de los cinco (5) días de notificada

60 Los recursos de este tipo no deben ser entendidos como una apelación a un tribunal de alzada, toda vez que no se apela de la sede administrativa a la judicial. En otras palabras, "cuando las normas generalmente hablan de recursos, en rigor se trata de una verdadera acción procesal que no se inicia por demanda sino por recurso interpuesto contra un acto administrativo. Estamos ante una primera instancia judicial, aunque el medio establecido por el legislador para impugnar judicialmente los actos administrativos se haya denominado recurso. No se podría hablar de una segunda instancia revisora del accionar administrativo porque la administración no ha decidido una controversia en una primera instancia judicial, ni el Tribunal que interviene judicialmente lo hace como un tribunal de casación. No puede identificarse el acto administrativo con una sentencia. Cuando se introduce el cuestionamiento del acto en sede judicial, no se lo hace como acto apelado sino como una decisión impugnada. Estas apelaciones, entonces, significan una demanda judicial que se inicia por recurso en lugar de por acción". Conf. HUTCHINSON, Tomás, en Estudio preliminar a la obra de DANIELÁN, Miguel, *Recurso judicial y procedimientos administrativos*, Tomo 1, pp. 22 y sgtes., Rubinzal-Culzoni, Santa Fe-Bs. As., 2000.

la resolución [61], ante la autoridad administrativa, con el respectivo patrocinio letrado. Si por error se ingresó el escrito recursivo en una dependencia administrativa incompetente, ajena a la cuestión, por aplicación del principio de transmisión de las competencias, el cual inclusive oficiosamente puede ser cumplido, las actuaciones deben ser giradas de inmediato a quien se entienda corresponder [62]. Un rechazo fundado en tal circunstancia, configura un exceso ritual manifiesto y desconoce principios fundamentales del procedimiento administrativo relativos a la informalidad de su trámite [63].

El plazo es perentorio [64] y deberá tenerse especialmente en cuenta que durante los meses de enero y julio de cada año no

61 Hábiles administrativos, con la posibilidad de utilizar el *"plazo de gracia"* y el *"despacho del escrito por correo"*, supuesto en el cual deberá estarse a la fecha inserta por la oficina de correos (conf. arts. 3 y 4 del Código Fiscal; arts. 1, 34, 69 y 70 del decreto ley 7647/70). Un minucioso tratamiento de cómo debe interpretarse correctamente este instituto, puede encontrarse en SCBA, causa B-65.254, del 31/08/07, "Yovovich, Narciso A. c/Banco de la Provincia de Buenos Aires s/Demanda contencioso administrativa".

62 Remitimos a BOTASSI, Carlos A. y OROZ. Miguel H. E., *Procedimiento administrativo de la Provincia de Buenos Aires*, p. 27 y ss., 2ª edición corregida, actualizada y ampliada, Librería Editora Platense, La Plata, 2011.

63 Conf. CSJN, del 16/04/02, "The Nichiren Shoshu c/Inspección General de Justicia de la Nación", publicado en LL 2002-F-772 y ss.

64 Nada impide a la autoridad administrativa disponer la suspensión de plazos, inclusive retroactivamente sin perjuicio de la validez de aquellos que se hayan cumplido. Tal por ejemplo, como aconteció con el virus de la Gripe A, que justificó la emisión del decreto Nº 1068/09 -BO del 15/07/09-, mediante el cual el Poder Ejecutivo suspendió a partir del 7 de julio y hasta el 31 de julio de 2009 inclusive, todos los procedimientos y plazos administrativos, sin perjuicio de la validez de los actos que, por su naturaleza, resultaren impostergables. Medida que se dispuso para todos los ámbitos de la Administración, central y descentralizada.

rige la feria administrativa [65], como sí acontece en el ámbito judicial [66].

b. Análisis de admisibilidad

Verificado el cumplimiento de dichos recaudos formales, las actuaciones se elevarán al Juez Correccional [67] en turno [68], que si bien en la ley no está suficientemente aclarado, debe entenderse que será aquel que tenga la competencia en razón del lugar de comisión de la infracción [69]. Sin embargo, excepcional-

65 El decreto 4016/93 -BO del 22/11/93-, había establecido con carácter general para toda la Administración, la feria administrativa para el mes de enero, declarando inhábiles todos sus días. El decreto 2883/02 -BO del 05/12/02-, derogó íntegramente el mismo, no existiendo a la fecha una norma de similar contenido.

66 Con la salvedad que el fuero penal posee reglas con modulaciones propias, conforme lo disponen los arts. 138 a 143 del CPP.

67 Adjudicación que además encuentra sustento normativo en el art. 24 inciso 3 del CPP; art. 2 inciso 1 segundo párrafo *in fine* del CPA. En igual sentido, SCBA, causa B-70101, del 05/08/2009, "M y M Broker SH s/ Apelación resolución administrativa. Conflicto de competencia art. 7 inc. 1 ley 12.008", y sobre quien en su caso, debe resultar la alzada, SCBA, causa B-69.576, del 21/05/2008, "Cámara de Apelaciones y Garantías Penal de Bahía Blanca-Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de La Plata". Remitimos a OROZ, Miguel H. E., "La competencia material del fuero administrativo y su reglamentación legal en la jurisprudencia de la SCBA", en AAVV, *Código Procesal Administrativo de la Provincia de Buenos Aires*, t. I, p. 224 y ss. (ISABELLA, Diego P., Director), RAP, Bs. As., 2010.

68 Los cuales son fijados por las respectivas Cámaras de Apelación y Garantías departamentales, excepto para el período de feria judicial de los meses de enero y julio, que con carácter general y en el ejercicio de las facultades de Superintendencia, los establece la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires. Por lo tanto, habrá que atenerse a dichas disposiciones. A los fines de evitar eventuales direccionamientos, deberá prestarse especial atención al criterio de asignación, que puede variar en función de las fechas de emisión del acto sancionatorio, de interposición del recurso, de la emisión del acto de concesión o denegación del recurso, de la llegada de las actuaciones al órgano de distribución, del ingreso efectivo al órgano donde finalmente quedará radicado.

69 Regla que se extrae del art. 29 del CPP, de aplicación supletoria conforme lo normado en el art. 4 del Código Fiscal. A igual solución han

mente la misma quedará desplazada, cuando prescindiendo del Código Fiscal, se cuestione la legitimidad de la clausura, por vía del amparo [70], solución que dejando de lado el criterio de asignación en razón de la materia, obliga al sorteo entre todos los órganos unipersonales y colegiados de primera o única instancia, con competencia en el lugar donde el hecho, acto u omisión cuestionados, tuvieren o hubiesen de tener efectos [71].

Un aspecto criticable en esta parcela, destinada a regular lo relativo al control jurisdiccional, es que el trámite se desarrolla ante la propia autoridad administrativa. El tiempo que el mismo insume, puede convertir en letra muerta la posibilidad de que el Juez se pronuncie en tiempo útil. Por otra parte, la evaluación de la concurrencia de los requisitos de admisibilidad de la pretensión procesal debe otorgarse excluyentemente al órgano jurisdiccional y no a la Administración. Ante la denegación del *"recurso de apelación"*, la posibilidad de ocurrir en queja -que no está prevista en el Código Fiscal-,

arribado -virando en su anterior posición sobre el punto- las salas del Tribunal de Casación Penal bonaerense. Al respecto, TCP, Sala I, causa N° 25.025, del 27/09/2007, "Incidente de competencia e/el Juzgado Correccional N° 2 de Dolores y el Juzgado en lo Correccional N° 1 de Mar del Plata"; Sala II, causa N° 24.875, del 10/04/2007, "Incidente de competencia entre el Juzgado correccional N° 1 del Departamento Judicial San Isidro y el Juzgado Correccional N° 5 del Departamento Judicial La Plata" y causa 23.713, del 10/04/07, "Cuestión de competencia suscitada entre el Juzgado en lo Correccional N° 2 del Departamento Judicial Dolores y el Juzgado en lo Correccional N° 1 del Departamento Judicial Mar del Plata"; Sala III, causa N° 29.984, del 10/06/2008, "Incidente de competencia entre el Juzgado Correccional N° 2 del Departamento Judicial de Dolores y el Juzgado en lo Correccional N° 1 del Departamento Judicial de Mar del Plata".

70 Conf. art. 20 inciso 2 de la Constitución provincial.

71 Sistema establecido en las resoluciones de la SCBA N° 1358/06 y 1794/06, cuya vigencia fue ratificada por la Resolución N° 957/09 del 15/04/09. Solución que también contiene la nueva reglamentación incluida en el art. 3 de la ley 13.928 -BO del 11/02/09-, con la cual guarda concordancia el art. 38 del Acuerdo N° 3397/08, Reglamento sobre el régimen de Receptorías de expedientes, archivos del Poder Judicial. Mandamientos y Notificaciones.

no es suficiente para garantizar en todos los casos el control oportuno (particularmente en el supuesto de la clausura automática, art. 78 del CF).

c. Queja

La legislación específica no contempla cuál es el camino a seguir en el supuesto de denegatoria del recurso planteado. Nuevamente, y con apoyo en el art. 4 del Código Fiscal, por vía supletoria la solución encuentra recepción normativa en el art. 24 inciso 4 del CPP, cuando dispone que el Juez Correccional conocerá *"en la queja por denegación de los recursos en ellas previstos"*.

d. Anticipo jurisdiccional

Nada obsta a que con fundamento en el poder cautelar genérico propio de la Jurisdicción, y por petición en tal sentido de la parte interesada, se adopte otro tipo de medidas que persigan la misma finalidad, aun cuando el expediente o los antecedentes administrativos todavía no hayan sido remitidos y radicados ante el Juez correspondiente, sea porque la Administración demora en pronunciarse sobre la admisibilidad, o cumplido ello, retarda su elevación y apoyándose en el criterio de que la suspensión prevista en el art. 75 del CF requiere una declaración en tal sentido y que por lo tanto la misma no se produce automáticamente, pretende ejecutoriar la sanción o adoptar cualquier otro comportamiento que indirectamente tienda a ello. Solución eficaz en el control jurisdiccional de actos administrativos [72], que por su contenido y efectos, admiten

72 Un valioso antecedente, cuya solución válidamente puede aplicarse a situaciones similares, referido a la imposición de la sanción de clausura definitiva en el marco de la ley 10.606 -régimen de farmacias-, puede encontrarse en la sentencia del Juzgado en lo Correccional N° 2 de La Plata, de fecha 28/10/03, causa N° 1733, "Catávolo SCS y Dinamic System SCC s/Medida cautelar autónoma". Inédita. La particularidad del caso, está dada por la circunstancia de que no obstante garantizarse el efecto suspensivo, por aplicación del art. 5 del decreto 3707/98, la Administración

y aconsejan diferir su ejecución para un estadio posterior [73].

e. Trámite en sede judicial. Crítica al sistema legal

Refiere el art. 75 del Código Fiscal que recibidas las actuaciones administrativas, previa audiencia del interesado, sin perjuicio de recabar otros antecedentes que creyere indispensable, el Juez deberá dictar sentencia dentro del término de veinte (20) días, contados en su caso a partir de que se hayan practicado o adjuntado las diligencias o antecedentes indispensables, requeridos por el mismo.

Esta norma, en cuanto diseña un esquema de "recurso directo", donde el Juez se limita únicamente a revisar lo decido administrativamente, sin contradictorio, no supera el test de constitucionalidad. No puede soslayarse que consumido el procedimiento administrativo mediante el dictado de la resolución sancionatoria e interpuesta por el infractor la impugnación prevista por el art. 75 del CF, deviene imperativo al órgano jurisdiccional interviniente imprimir a la causa la adecuada bilateralidad, elemento estructural de todo "caso" o "controversia" (art. 171 de la CPBA), por cuanto la garantía de la defensa en juicio, en su aspecto más elemental, se traduce en el principio de contradicción o bilateralidad que supone, en sustancia, que las decisiones judiciales deben ser adoptadas previo traslado a la parte contra la cual se pide, dándole oportunidad de defensa [74].

El escrutinio de validez legal y constitucional de la actuación administrativa, debe efectuarse en el marco de un pro-

era renuente en resolver y elevar las actuaciones al Juez y que las restantes circunstancias que rodearon el caso hacían presumir fuertemente la ejecución inmediata de la sanción.

73 Al respecto, puede verse OROZ, Miguel H. E., "La admisión de las medidas precautelares en el proceso administrativo bonaerense", LLBA 2004-249; "Actualidad en Derecho Administrativo", punto d) Las denominadas medidas precautelares, pp. 285/286, Revista LexisNexis Buenos Aires, agosto, N° 2/2005.

74 CSJN *Fallos*, 325:806; 327:1240.

ceso, que requiere la existencia de un actor, un demandado y eventuales terceros interesados en su condición de voluntarios u obligados. Es en el específico marco de una controversia judicial donde los magistrados, bajo ritos procesales que aseguran el debate y la prueba a las partes para que puedan presentar y defender sus posiciones, dirimen -en definitiva- la aplicación o no de una norma jurídica al caso. Tal escenario resulta afirmado por la Corte Federal como el ámbito de ejercicio de la potestad constitucional del Poder Judicial [75]. No por el hecho de resultar la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires el sujeto emisor del acto administrativo que impone una sanción al infractor, correspondería desconocerse su derecho constitucional a intervenir en el proceso jurisdiccional instado por el sancionado en los términos del art. 75 del CF, pues la resolución oportunamente impugnada no resulta sino una actuación emanada de una organización administrativa provincial con personificación pública, parte necesaria en la contienda.

Sustanciar un trámite donde el emisor de la actuación enjuiciada es un mero espectador, un convidado de piedra, importaría socavar las bases sobre las cuales se asientan los principios que regulan el acceso a la jurisdicción, en particular el atinente a la necesaria configuración de un caso, causa o controversia, desde que mal pudo dirimirse "contienda" alguna cuando groseramente se ha omitido toda participación en el proceso al sujeto contra quien, en definitiva, se pretende (doct. art. 171 de la CPBA).

En función de lo expuesto, una vez ingresadas las actuaciones el Juzgado interviniente, en primer término, debe aceptarse la competencia e inmediatamente notificar al interesado la radicación de autos, indicándose el órgano, el Magistrado y el Secretario que van a conocer en el caso, a los fines de que se ejerza la facultad de recusar si correspondiere. Asimismo, fijará anticipadamente las reglas que regirán la sus-

75 CSJN *Fallos*, 269:243; 298:511.

tanciación [76]. La naturaleza de la cuestión amerita que se le imprima un trámite que sin menoscabar el ejercicio adecuado y razonable del derecho de defensa, sea breve, sencillo y de expedita resolución. Las facultades ordenatorias del Juez dan suficiente apoyatura legal para obrar en tal sentido.

Por lo tanto consentida la radicación, debe ordenarse traslado a la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, para que comparezca a defender la legitimidad y legalidad de sus actuaciones cuestionada, y en su caso ejercer el derecho de defensa en los términos que considere conveniente [77].

La redacción de la norma admite, más allá de las manifestaciones plasmadas en el escrito recursivo por el interesado al fundamentar su cuestionamiento al acto sancionatorio, la posibilidad de ser oído, permitiéndole el ofrecimiento y producción de la prueba e incluso, la formulación del correspondiente alegato de bien probado. No es otra la interpretación que corresponde efectuar sobre la expresión *"previa audiencia del apelante"*. Solución que también debe extenderse en igualdad de condiciones, al demandado.

Claro que dichas diligencias procesales deberán adecuarse a la celeridad y prontitud del trámite, que busca establecer una rápida solución, preservando de este modo el ansiado equilibrio entre el derecho del justiciable al control judicial suficiente, por un lado, y el ejercicio efectivo de las potestades tributarias del Estado, por el otro.

76 En este punto debe aclararse que el Código Fiscal sólo se limita a establecer, con cierta vaguedad, escasas reglas: 1. El efecto suspensivo del recurso; 2. Previa audiencia del apelante; 3. Se pueden recabar otros antecedentes que el Juez creyere indispensables; 4. Que la resolución deberá dictarse dentro de los veinte días, contados en su caso a partir de que se hayan practicado o adjuntado las diligencias o antecedentes indispensables, requeridos por el Juez; 5. La decisión del Juez es inapelable (conf. art. 75). En relación al resto del trámite, nada dice al respecto.

77 Es importante dejar aclarado, que en la praxis tribunalicia, esto se cumple de manera excepcional.

f. La sentencia

Producida la prueba o certificado el vencimiento del plazo establecido al efecto -salvo la adopción de una medida de mejor proveer por parte del Juez- y agregados los alegatos, se dictará el llamamiento de autos para sentencia, consentido el mismo, seguidamente empezará el conteo del plazo para que el Juez emita la sentencia sobre el fondo de la cuestión, analizando la procedencia y el mérito del planteo articulado. En atención a lo previsto en los arts. 139 [78], 140, 376 a 380 del CPP, se computa por días corridos y revisten carácter perentorio. Cumplido el mismo, sin que se haya dictado sentencia, acarreará la nulidad de todo lo actuado, sin perjuicio de las responsabilidades que dicha omisión pueda significar al Juez, por omitir el ejercicio oportuno de su competencia (conf. art. 380 de CPP).

Sin embargo, señalamos que dicho plazo para dictar sentencia, quedará incumplido si existe redargución de falsedad del acta, ya que la falta de previsión acerca de cómo tramitará la misma, obliga por vía de remisión a aplicar el CPCC (art. 393), que fija un plazo de diez días desde efectuada la impugnación, para promover el respectivo incidente, suspendiendo el trámite del expediente principal. Las escasas regulaciones del CPP no ayudan para resolver la laguna, ya que los arts. 526, 527 y 528 no se refieren a cuestiones del trámite sino simplemente a establecer cómo debe procederse una vez que exista declaración judicial de falsedad de un instrumento.

78 Conforme la redacción otorgada por la ley 13.943 -BO del 10/02/09-, "todos los plazos son continuos y en ellos se computará los días feriados. Si el plazo venciere en uno de éstos se considerará prorrogado de derecho al día hábil siguiente. Durante los períodos de la feria judicial los plazos se suspenderán para realizar la oposición en los términos del artículo 336, la impugnación del auto de elevación a juicio y de la sentencia definitiva, exceptuándose dichos plazos dentro del procedimiento para los casos de flagrancia. El plazo suspendido continuará su curso a partir del primer día hábil subsiguiente a la finalización de la feria. Si el término fijado venciera después de las horas de oficina, el acto que deba cumplirse en ellas podrá ser realizado durante las cuatro (4) primeras horas del día hábil siguiente".

De igual modo, cabe observar que el Juez Correccional, en razón de la materia, no es competente para entender en este tipo de cuestiones, sin dejar de agregar que el denominado "recurso de apelación" -al menos como está previsto en el art. 75 del CF- no es el marco adecuado para plantear una cuestión de esta naturaleza.

g. Su carácter inapelable. Relativización. El criterio jurisprudencial vigente

A su turno, dispone el art. 75 segundo párrafo *in fine* del CF, "la decisión del Juez es inapelable". Se busca así, cerrar definitivamente la discusión en el ámbito judicial. En nuestra opinión, esta disposición abriga reparos constitucionales [79].

Sin perjuicio de ello, resulta posible sostener que de conformidad con las previsiones del CPPen. (arts. 1, 15, 19, 21.1, 21.3, 24.3, 421 y 439), la sentencia del Juez Correccional es susceptible de ser impugnada mediante el recurso de apelación. El criterio de distinción entre faltas, contravenciones y delitos a los fines de excluir la competencia de la Cámara de Apelación y Garantías, no responde a ninguna clasificación con fundamento normativo ni tampoco surge del mentado art. 421 del CPPen. que únicamente alude a que "las resoluciones judiciales serán impugnables sólo por los medios y en los casos expresamente establecidos en este Código".

La sentencia del Juez Correccional es dictada en el marco de lo previsto en el art. 1 y 24 inciso 3°, por lo cual no hay dudas de que es una de las resoluciones judiciales a las que refie-

79 En este sentido, ya sea por la naturaleza penal de la clausura, cuestión aceptada en forma generalizada en nuestra doctrina y jurisprudencia, o por la exigencia a nivel supranacional en el marco de los Tratados suscriptos por nuestro país, que resultan de carácter imperativo y obligatorio en el plano interno, el control judicial suficiente irremediablemente desembocará en la exigencia de cumplimentar con el recaudo de la doble instancia judicial. Conf. Oroz, Miguel H. E., "La sanción de clausura en el Código Fiscal bonaerense y su control judicial. Las derivaciones de la doctrina Marchal", p. 159 y ss., *Enfoques de la realidad Tributaria* N° 1, cit., p. 159 y ss.

re el citado y por ende susceptible de impugnación por medio del recurso de apelación conforme lo previsto en los arts. 439 ss. y ccdtes. del CPPen., que según el texto otorgado por la ley 13.812, procede no sólo contra las decisiones que expresamente se declaren apelables, sino también "contra aquellas que causen gravamen irreparable". No debe perderse de vista que la CSJN reiteradamente ha sostenido que cuando la doble instancia está garantizada por la ley, la misma debe ser respetada [80].

De igual manera, el andarivel recursivo no puede obstruirse, cuando alguna de las partes ha requerido el abordaje de cuestiones federales. Si por la naturaleza del debate, entonces, éste resultara susceptible de tratamiento por la vía excepcional del art. 14 de la ley 48, es menester su previo juzgamiento por parte del más Alto Tribunal de Justicia de la Provincia, de conformidad con lo dispuesto por el art. 31 de la CN y de tal suerte, en aquellos supuestos, ni la legislación ni los jueces locales pueden vedar el acceso de los litigantes a esa instancia superior, por lo que el paso por la segunda instancia deviene imprescindible para suscitar la casación provincial por conducto del art. 161 inciso 3°, apartado a) de la CPBA.

Analizada la cuestión desde un ángulo diferente, aunque complementario de lo antes expuesto -cuyos argumentos llevan a similar conclusión-, la negativa de la Cámara de Apelación y Garantías para entender en el recurso de apelación, viola la doctrina legal sentada por el Máximo Tribunal provincial [81] en materia de faltas y contravenciones [82], que conside-

80 *Fallos*, 303:1929; 307:966.

81 Acuerdo 104.667 (resol. del 29/XII/2008) y en las causas P. 106.977; P. 107.269 y P. 107.267 (todas del 14/VII/2010), línea jurisprudencial cuya vigencia fue recientemente ratificada en la causa P. 114.338 (resol. del 07/08/2013).

82 Sostuvo la Suprema Corte provincial, en posición que mantiene hasta el presente: a) Que el sistema recursivo consagrado por la ley 13.812 restringió expresamente -entre otras reformulaciones del Código Procesal Penal- la competencia del tribunal casatorio (art. 450, C.P.P. -texto según ley cit.) al conocimiento de las sentencias definitivas de juicio oral, juicio

ramos extensible al supuesto de impugnación de la clausura dispuesta por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires -cuando la misma involucra una cuestión federal oportunamente denunciada y en su caso mantenida-, en la medida en que se estableció que el rol de órgano intermedio de ineludible intervención previa a la Suprema Corte, corresponde -en el nuevo esquema legal- a las Cámaras de Apelación Departamentales [83].

En definitiva, y más allá que de acuerdo al criterio jurisprudencial vigente [84], no pueda predicarse como regla general la exigencia de la doble instancia en esta materia, si está planteada la cuestión federal deberá permitirse al acceso a la Cámara de Apelación y Garantías Penal para posteriormente arribar a la Suprema Corte provincial, quien deberá tratarla y resolverla, en su condición de superior tribunal de la causa [85], aun cuando el interesado pueda haber errado en la elección del carril procesal [86].

abreviado y directísimo en lo criminal, además de las hipótesis previstas en el segundo y tercer párrafo del citado art. 450 y de aquéllas en las que el art. 417 del código de marras admite el andamiaje de este remedio en los hábeas corpus. b) A tenor de la mutación legal operada, quedaron por regla marginados del examen de dicho cuerpo los asuntos de índole correccional y contravencional, cuyas decisiones finales no tienen contemplada la posibilidad de revisión a través del recurso de casación penal. c) Por lo tanto, el mencionado órgano ya no puede ser tenido como el "tribunal de última instancia" al que alude el art. 161 inc. 3, aps. "a" y "b" de la Constitución de la Provincia, en los casos que, de conformidad con las citadas reglas adjetivas, son ajenos a su competencia material, como acontece, en cuanto aquí interesa, con los pronunciamientos dictados en materia de faltas y contravenciones. d) Producto de ese nuevo diseño recursivo específico, el conocimiento de la materia excluida del ámbito casatorio (según los términos que imprime el art. 15 del código adjetivo) resultó atribuido a las Cámaras de Apelación y Garantías -en atención a lo preceptuado en los arts. 21 y 439 del C.P.P.- las que serán consideradas como aquel "tribunal de última instancia" a los fines de la interposición -ante esta sede- de los carriles procesales contemplados en el art. 479 del aludido ordenamiento de forma.

83 Afirmación que guarda correspondencia con el criterio por el cual se sostiene que "los recursos extraordinarios previstos en el art. 479 del CPPen. no proceden contra los pronunciamientos de los Jueces de Paz letrada o Correccionales (SCBA, causas Ac. 73286 del 24/09/98; Ac. 74225 del 23/03/99; Ac. 87106 del 05/11/03; Ac. 88988 del 23/12/03, entre otros).

84 Si bien parece quedar sellada la discusión con el reciente pronunciamiento de la SCBA, en causa P. 86.954, del 25/03/09, "Marchal", en las instancias inferiores las soluciones no son uniformes, y en mi opinión, dichas disidencias están apoyadas en muy sólidas razones. El Alto Tribunal provincial no ha dado estricto cumplimiento a lo ordenado por la CSJN en el marco de dicho proceso (sentencia del 10/04/07), que claramente requirió que se verificara si aquella norma del Código Fiscal que declaró inapelable las decisiones de la Justicia Correccional en materia de contravenciones, se ajustaba al Pacto de San José de Costa Rica sobre Derechos Humanos. En otras palabras, la mera circunstancia de limitarse a reiterar la doctrina preexistente de las causas "Butyl S.A.", del 16/10/02 y "Auchán Argentina S.A.", del 07/09/04, en modo alguno significó realizar dicho *"control de convencionalidad"*, el cual todos los jueces de modo permanente y constante en el tiempo se encuentran obligados a efectuar.

85 La exigencia de transitar exhaustivamente las instancias existentes en el orden local -ordinarias y extraordinarias- como recaudo de admisibilidad del recurso extraordinario federal, tiene como presupuesto el reconocimiento ineludible de la aptitud jurisdiccional de los tribunales de todo el país -incluidos los superiores de provincia-, para considerar y aplicar en su integridad la totalidad del orden jurídico del Estado, en cuya cúspide se encuentra la Constitución Nacional. Conf. CSJN, del 14/09/00, "Bucciarelli, Ana", JA 2004-III-661, con nota de MORELLO, Augusto M., "De nuevo la rebeldía de la Suprema Corte de Justicia de Buenos Aires contra la doctrina Strada y Di Mascio".

86 CSJN, causa SCY36; LXLIII, del 28/07/09, "Yapur, Elvio".

EL DECOMISO DE BIENES EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Ezequiel MALTZ

SUMARIO: I. Introducción.- II. El decomiso. 1. Concepto. 2. Su tratamiento en el ordenamiento jurídico argentino. 3. La incorporación en materia tributaria.- III. El encuadre dentro de los ilícitos tributarios.- IV. Causales que dan lugar a su aplicación. 1. El traslado de mercadería en ausencia de la documentación respaldatoria correspondiente. 2. El Código de Operación de Traslado (C.O.T.).- V. Acerca de su constitucionalidad. 1. Sobre la razonabilidad de la medida. 2. La renuncia a interponer recursos administrativos y judiciales. 3. La prohibición de aduanas interiores y la sanción de decomiso. 4. La doble instancia en materia penal.- VI. Procedimiento de aplicación y vías recursivas. 1. El Acta de Comprobación. Elementos. Valor probatorio. 2. Las medidas preventivas. 3. Descargo y recursos previstos. 4. La opción de la Autoridad de Aplicación para aplicar multa. Modificación de las vías recursivas. 5. La graduación de la multa que reemplaza al decomiso.- VII. El insignificante daño de los bienes jurídicos tutelados y la sanción de decomiso.- VIII. Conclusiones

I. Introducción

En el presente capítulo analizaremos la sanción de decomiso de bienes en la órbita tributaria, figura incorporada al Título X del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires y regulada a través de los artículos 82 a 91 de dicho cuerpo legal.

Esta figura también fue receptada a nivel nacional en la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 mediante la introducción efectuada por la ley N° 26.044, sumándose al universo de sanciones en materia tributaria ya existentes, por ejemplo las multas al incumplimiento de los deberes formales y la clausura tributaria.

Una vez que se analizan los incumplimientos sancionados con decomiso, se la puede clasificar entre aquellas sanciones

que tienen en miras proteger a la Administración tributaria y las facultades inherentes a ésta. Debemos aclarar que si bien su recepción normativa ha sido el Código Fiscal, se nutre de aquellos principios que rigen el Derecho Penal, en virtud de su naturaleza evidentemente represiva, tal como lo ha sostenido el Máximo Tribunal en numerosos precedentes refiriéndose a las infracciones tributarias [1].

En el presente trabajo veremos cuál es la conducta típica reprimida, el procedimiento tendiente a su aplicación junto con las vías recursivas pertinentes, y principalmente aquellos aspectos del instituto que tal como están regulados han generado debate en torno a su constitucionalidad, ya sea en doctrina como en la jurisprudencia.

Nadie puede dudar de la importancia que conlleva el cumplimiento de las normas tributarias, ya sea en su faz material como formal. El Estado debe estar dotado de las herramientas necesarias para combatir la evasión y lo circuitos marginales de la economía, con amplias facultades de verificación y fiscalización.

Sin embargo debemos analizar si los medios utilizados por el legislador son los adecuados para los fines buscados, y no debe perderse de vista que los derechos y garantías de los contribuyentes deben ser respetados.

1 CSJN, "Uzandizaga, Perrone y Juliarena, SRL c/Gobierno Nacional DGI", *Fallos*, 303:1548. Aquí se deja asentado que las infracciones y sanciones tributarias integran el Derecho Penal especial y le son aplicables las disposiciones del Código Penal salvo disposición en contrario. En el antecedente de la CSJN "Parafina del Plata S.A.", *Fallos*, 271:297, se consagra el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Asimismo debe tenerse presente que el Código Penal en su artículo 4° dispone que las disposiciones generales del mismo se aplicarán a todos los delitos previstos en leyes especiales, en tanto ellas no dispusieran lo contrario.

El equilibrio descripto, de no fácil concreción en la práctica, tal vez sea lo que mayor controversia generó en torno a la figura que nos toca abordar. Mediante el análisis a realizar esperamos dejar en claro los aspectos principales del tema, señalando aquellos puntos que tal como están regulados pueden generar problemas a la hora de aplicar el decomiso en materia tributaria.

II. El decomiso

1. Concepto

Tal como fue señalado precedentemente, tanto a nivel nacional como en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires, se ha previsto la pena de incautación y decomiso de bienes. Lo que se intenta resguardar es el debido cumplimiento de los deberes formales por parte de los contribuyentes y demás responsables.

Nos estamos refiriendo a sanciones a los deberes formales, protegiendo las facultades de fiscalización y verificación del Fisco, sin entrar en juego directamente el erario público.

La incautación puede definirse como la acción de incautarse, tomar posesión un tribunal u otra autoridad competente, de dinero o bienes de otra clase. Puede realizarse para la guarda de los bienes a los fines de garantizar los resultados de un juicio o para darles el destino lícito correspondiente. También puede referirse al apoderamiento, ordenado judicialmente, de los instrumentos y de los efectos de un delito [2].

Por su parte el término decomiso dentro de las ciencias jurídicas posee varias acepciones. Entre ellas, pena de perdimiento de la cosa en que incurre quien comercia en géneros prohibidos, como así también pena accesoria de privación o

2 Cfr. Manuel Ossorio y Florit, Guillermo Cabanellas de las Cuevas, *Diccionario de Derecho*. Heliasta. 2010.

pérdida de los instrumentos del delito [3]. En este sentido el Código Penal establece el decomiso de los elementos del delito, sin que los objetos decomisados puedan venderse, debiéndose destruir salvo que puedan ser aprovechados por los gobiernos nacionales o provinciales.

También son pasibles de decomiso las mercaderías que no se encuentren en situación legal, ya sea por su estado o por razón de licencias para su fabricación o circulación, caso en el cual integran el contrabando [4].

Las figuras descriptas deben diferenciarse necesariamente de la confiscación de bienes, pena prohibida expresamente por la Constitución Nacional en su artículo 17, referida al desapoderamiento de los bienes de lo particulares por el Estado sin indemnización previa y cuando no se cumplan los requisitos constitucionales para la expropiación [5].

Relacionando los conceptos ya referenciados se puede concluir que la figura de decomiso no resulta inconstitucional en sí misma, toda vez que la protección constitucional se dirige a la propiedad de origen legal.

2. Su tratamiento en el ordenamiento jurídico argentino

La figura del decomiso se encuentra legislada en diversas leyes. El Código Alimentario Argentino en su artículo 9° establece la sanción de comiso de la mercadería en infracción a dicha normativa toda vez que dicho cuerpo legal regula la materia sanitaria y bromatológica a nivel alimentario. Resulta lógico el decomiso de mercadería de carácter alimentario en cuanto no sea apta o genere peligro su consumo.

El Código Penal en su artículo 23 establece que "En todos los casos en que recayese condena por delitos previstos en este Código o en leyes penales especiales, la misma decidirá el decomiso de las cosas que han servido para cometer el hecho y de las cosas o ganancias que son el producto o el provecho del delito, en favor del Estado nacional, de las provincias o de los municipios, salvo los derechos de restitución o indemnización del damnificado y de terceros" siendo claro el carácter accesorio de la pena.

El decomiso puede caer sobre objetos que constituyen los efectos del delito (dinero hurtado) o producidos por él (moneda falsa). Para la generalidad de la doctrina los instrumentos del delito son los que se emplearon intencionalmente para cometer el delito, quedando excluidos los que han sido instrumentos de un delito culposo [6].

Asimismo la ley provincial N° 11.825 encargada de regular el expendio de bebidas alcohólicas, en su artículo 11 dispone el decomiso y destrucción de las bebidas alcohólicas que incumplan con la normativa citada.

El Código Contravencional de la Provincia de Buenos Aires (al igual que el Código Penal) dispone el comiso de los elementos que dieron lugar a las faltas cometidas (artículo 13).

El Código Aduanero contempla para el delito de contrabando en su artículo 876 el comiso de la mercadería objeto del delito. Debemos hacer notar nuevamente que el decomiso aparece como pena accesoria a la privación de la libertad, y en relación al delito de contrabando, de suma gravedad y de tipo doloso. La pena también está prevista para la infracción aduanera de contrabando menor, tipificada en el artículo 947 del Código Aduanero. El contrabando se entiende como aquel acto u omisión que tiende a impedir o dificultar el adecuado

3 *Idem*, p. 371.

4 Véase la definición de "decomisar", *Ibid.*

5 Cfr. Quiroga Lavié, Humberto, Miguel Ángel Benedetti, María de las Nieves Cenicacelaya, *Derecho Constitucional Argentino*, Tomo I, p. 204. Rubinzal-Culzoni, 2001. Los citados autores aclaran que si bien la Constitución parece considerar a la confiscación como sanción penal, debe prevalecer el criterio que la entiende prohibida en todo sentido, aun al margen de un proceso penal.

6 Cfr. Creus Carlos, *Derecho Penal*, Parte General, p. 517, Astrea, 1999.

control que le compete a las aduanas sobre las importaciones y exportaciones. Para el caso de que las mercaderías objeto del ilícito no superen el valor fijado previamente por ley estaremos ante un supuesto de contrabando menor [7]. Ambas figuran requieren un ardid o engaño por parte de los autores.

El decomiso también está previsto en normativa internacional aprobada por nuestro país, como la "Convención Interamericana contra la Corrupción" (Caracas, 29 de marzo de 1996, aprobada por ley 24.759) y la "Convención de Naciones Unidas contra la Corrupción" (Nueva York, 31 de octubre de 2003, ratificada por ley 26.097) donde se considera tipificar como delito el soborno de funcionarios nacionales o extranjeros y facilitar el decomiso de los bienes adquiridos con el producto del ilícito económico [8].

3. La incorporación en materia tributaria

La figura de decomiso en materia tributaria ha sido incorporada, como ya se dijera, por el legislador nacional y el provincial. A nivel local el decomiso aparece regulado por ejemplo en el Código Fiscal de Salta y en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires.

La normativa fiscal, al receptar la sanción de decomiso, tiene por objeto que se cumpla con los recaudos exigidos por la Autoridad de Aplicación a la hora de efectuar el traslado o transporte de mercadería.

En el ámbito de la Provincia de Buenos Aires, la figura se incorpora mediante la ley N° 13.145 explicándose en sus fundamentos que "...se establece la incautación de bienes, contemplando un procedimiento que garantiza adecuadamente el derecho a defensa del contribuyente. Esta incorporación re-

7 Bonzón Rafart, citado por Alais, Horacio Félix, *Régimen Infraccional Aduanero*, p.146, Marcial Pons Argentina, 2011.

8 Véase Botassi Carlos A., "Derecho Administrativo Supranacional" en Suplemento Extraordinario Administrativo La Ley, agosto de 2010, p. 102.

sulta un arma eficaz en la lucha contra la evasión y permite dar transparencia a las operaciones, a través del control en el tránsito de los bienes". Vemos que el legislador incorpora la figura como herramienta de lucha contra la evasión y la transparencia de las operaciones.

El Fisco local tuvo oportunidad de opinar que: "En tal sentido, vale recordar que el legislador local, al incorporar el instituto del decomiso, buscó introducir una herramienta que permita combatir la evasión perpetrada a partir de la inexistencia de los respaldos documentales que deben amparar el legítimo transporte, o mediante la falsificación de los mismos. ...Evidentemente, con la sanción de la figura tratada en el presente, se ha pretendido tutelar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, pero a partir del inmediato control de la mercadería que circula en el territorio de esta jurisdicción. Así entonces, es la circulación económica legítima de los bienes, desde una tarea de comprobación física y documental, lo que protege la figura infraccional del caso" [9].

Por otro lado la ley provincial N° 13.405 incorpora como deber formal para los contribuyentes y demás responsables, la obligación de solicitar un Código de Operación de Traslado, derivando la ausencia del mismo en la posible sanción de decomiso. En los fundamentos normativos se dijo que: "En otro orden, no puede obviarse la trascendencia que detenta la información vinculada a la actividad económica realizada por los contribuyentes de la Provincia, de allí que, en miras a permitir la realización de controles más exhaustivos que coadyuven a aumentar el cumplimiento tributario, se propone incorporar a través del artículo 34 bis del Código Fiscal, un deber formal, consistente en la obtención gratuita de un Código de Operación que deberá respaldar el traslado o transporte de bienes en el territorio provincial. La iniciativa reposa en la necesidad de dotar a la administración tributaria de herramientas que le permitan conocer el circuito de comercialización y distribución

9 Informe 27/11. ARBA.

de los bienes, toda vez que, respecto de los contribuyentes que operan con alto grado de informalidad, no resultan suficientes los tradicionales mecanismos de verificación receptados en la legislación vigente".

Éstos han sido los fundamentos del legislador provincial para incorporar el decomiso como sanción en el ámbito tributario de la Provincia de Buenos Aires. Se puede apreciar que la primera norma en incorporar la sanción tiene en miras combatir la evasión fiscal, en tanto la segunda al introducir como deber formal la solicitud de C.O.T. argumenta un aumento necesario en las facultades de fiscalización de ARBA.

Es indudable que el objetivo principal es evitar la evasión y proteger las facultades de verificación en relación al tributo de mayor relevancia a nivel local, es decir el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Sin embargo se criticó al decomiso por ser una sanción propia de otros regímenes impositivos (aduanero), resultando extraña al hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, al que se pretende controlar. Así al enorme costo de fiscalizar a ciegas, por no tener claro el objeto del control, se agrega que el decomiso tiene problemas prácticos muy difíciles de resolver [10].

III. El encuadre dentro de los ilícitos tributarios

La infracción tributaria supone una violación a las normas tributarias, es decir las normas que rigen el tributo. Por su parte las sanciones tributarias son las que castigando a estas últimas, son impuestas por los órganos de la Administración, generalmente los de la Administración financiera [11].

Dentro de la clasificación de los ilícitos en materia tributaria, encontramos dos grandes grupos: las sanciones materiales y las formales. Estas últimas tienen en miras reprimir el incumplimiento por parte de los contribuyentes y demás responsables de los aspectos formales de la relación tributaria, violaciones a los deberes formales impuestos por la normativa fiscal, siendo el caso típico la falta de presentación de declaraciones juradas. Son todas aquellas derivadas del incumplimiento de las obligaciones del contribuyente, responsable o agente de información, que tienen en miras facilitar la determinación, verificación y fiscalización de impuestos [12].

Pueden ser sujetos pasivos todos los ciudadanos en cuanto están llamados a cumplir sus obligaciones y ocupan en las relaciones tributarias una situación pasiva e incumpliendo sus deberes cometen una infracción tributaria. Son sujetos pasivos incluso las personas jurídicas; el Derecho Administrativo sancionatorio extiende la reprochabilidad de las conductas antijurídicas a estos entes, la llamada capacidad de culpabilidad se extiende a diferencia de lo que ocurre en el Derecho Penal en este campo a organizaciones transpersonales o impersonales [13].

La sanción de decomiso se encuentra dentro de aquellas que penan el incumplimiento a los deberes formales, en función de que se reprime el traslado de bienes dentro del territorio provincial en ausencia de la documentación correspondiente en la forma que imponga la Autoridad de Aplicación (ARBA). En definitiva se sanciona el incumplimiento al deber formal de contar con la documentación necesaria para trasladar mercadería.

Debido a su naturaleza sancionatoria, requiere un elemento subjetivo, para el caso de tipo culposo. No está demás aclarar que no es posible la existencia de infracciones de tipo objetivo,

10 Cfr. ALTHABE, Mario E., "Actualidad Tributaria de la Provincia de Buenos Aires". PET 2006 (julio-353) 7 La Ley Online.

11 Cfr. FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español*. p. 468, Marcial Pons, 1998.

12 Cfr. Lilian GURFINKEL DE WENDY, Eduardo Ángel RUSSO, *Ilícitos tributarios*, p. 161, Depalma, 1991.

13 Cfr. FERREIRO LAPATZA, op. cit., pp. 460-461 citando a GARCÍA DE ENTERRÍA.

sin violar preceptos de jerarquía superior, más allá de algún precedente en contrario [14].

Si bien en doctrina se ha señalado que este tipo de sanciones son objetivas, ya que probada la acción u omisión se presume lesionada la actividad administrativa[15], no puede derivar en una aplicación automática que se desentienda del elemento subjetivo. Más allá de que puedan tener un grado mayor de objetividad que otro tipo de sanciones, se deben analizar las circunstancias subjetivas del caso, ya que el contribuyente puede producir prueba en contrario o invocar un error excusable (por ejemplo un error de derecho).

Respecto al bien jurídico protegido y las sanciones a los deberes formales, hacemos notar que la incorporación de la clausura en materia tributaria generó en su momento, tal como lo ha hecho el decomiso, debates en torno a su constitucionalidad, cuestión que llegó a la CSJN exponiendo dicho Cuerpo que "... la indagación de la voluntad del legislador permite inferir, sin ejercer violencia alguna sobre el texto legal, que la ley fiscal no persigue como única finalidad la recaudación fiscal sino que se inscribe en un marco jurídico general, de amplio y reconocido contenido social, en el que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes. La tan mentada equidad tributaria se tornaría ilusoria de no mediar, al menos, el cumplimiento de los deberes formales establecidos en cabeza de quienes tengan responsabilidad impositiva. Precisamente, resulta un hecho notorio la situación en que

14 La Corte de Justicia de la Provincia de Salta en autos "Bosch SRL c/Dirección General de Rentas de la Provincia de Salta" entendió que las infracciones a los deberes formales son de naturaleza objetiva, confirmando la sanción de decomiso. La sentencia indicada ha sido criticada fundadamente por Álvarez Echagüe en su trabajo titulado "El decomiso de mercaderías como sanción de los Fiscos locales es manifiestamente irrazonable", LL-NOA2005 (julio), 848. La Ley Online.

15 Cfr. Lilian Gurfinkel de Wendy, Eduardo Ángel Russo, op. cit., p. 166.

se encuentran aquellos que en el ejercicio de sus actividades cumplen con los recaudados que las leyes y reglamentos les imponen, frente a otros que operan en los circuitos económicos informales y de creciente marginalidad. El cumplimiento de los extremos formales constituye, en el caso, el instrumento que ha considerado el legislador para aproximarse al marco adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado. En lo particular, las exigencias relativas a la emisión de facturas se establecen para garantizar la referida igualdad tributaria; desde que permiten determinar la capacidad tributaria del responsable y ejercer el debido control del circuito económico en que circulan los bienes" [16]. De esta manera la Corte consideró que la sanción de clausura por infracción a los deberes formales respetaba la Constitución, remarcando la importancia de permitir ejercer un control sobre el circuito económico de los bienes.

IV. Causales que dan lugar a su aplicación

1. El traslado de mercadería en ausencia de la documentación respaldatoria correspondiente

El artículo 621 de la Disposición Normativa Serie "B" 01/2004 (ARBA) dictada por la autoridad fiscal provincial, establece que los contribuyentes y responsables deben emitir sus facturas, remitos, o documentos equivalentes y llevar el registro de sus operaciones conforme a la Resolución General 1415 de la AFIP [17]. Así las cosas, se efectúa una remisión directa a los aspectos formales de facturación regulados de manera detallada por el Fisco Nacional.

16 CSJN "García Pinto José por Mickey S.A.", 05/11/1991, *Fallos*, 314:1376.

17 La citada Resolución General se encarga de establecer las formalidades y documentación necesaria para el traslado de mercadería entre otros aspectos. En general regula sobre la facturación exigible para los contribuyentes y demás responsables.

Adquieren especial relevancia para la figura aquí tratada, las formalidades a cumplirse en la documentación vinculada al traslado y entrega de productos; como ya se dijera, lo que sanciona la norma es el traslado de bienes sin los comprobantes necesarios para ello. Para el caso de que no exista remito, o el mismo carezca de los elementos necesarios establecidos legalmente, será aplicable la sanción de decomiso.

Si bien el artículo 82 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires no expone expresamente el sujeto pasivo de la pena, se entiende que la pérdida de bienes es una sanción que repercute en el propietario de la mercadería. ARBA advierte que se desprende claramente quién resulta ser el sujeto sancionado por la pena allí establecida. En efecto, al implicar el decomiso la privación de la propiedad respecto de los bienes involucrados, resulta evidente que en quien repercute directamente la aplicación de la sanción, es en el titular de los mismos [18].

El remito será exigible en aquellos casos que lo establezca la reglamentación, que no se limitan a la mercadería trasladada por compraventa. Ante un caso de traslado de mercadería que era transportada para una exhibición el Fisco aclaró que dicho supuesto también se encuentra comprendido expresamente en las disposiciones legales ya que: "Todo traslado y entrega de productos primarios o manufacturados estará documentado mediante factura, remito, guía, o documento equivalente, aun cuando se trate de traslado o entregas que se realicen a un título distinto de la compraventa (consignación, muestras, depósitos, remisiones entre fábricas y sucursales, etc.)...", concluyendo que la expresión "documentación respaldatoria exigida por la Dirección Provincial de Rentas" que utilizó el entonces art. 74 del Código Fiscal (t.o. 2004) estaba dado por las previsiones del art. 621 de la Disposición Normativa Serie "B" N° 1/2004, el que hace aplicable a tales efectos

18 Informe 27/11. ARBA.

la Resolución General N° 1415 de la Administración Federal de Ingresos Públicos [19].

2. El Código de Operación de Traslado (C.O.T.)

El artículo 41 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires dispone que el traslado o transporte de bienes en el territorio provincial deberá encontrarse amparado por un código de operación de traslado o transporte, cualquiera fuese el origen y destino de los bienes.

Su vinculación con la pena de decomiso deviene clara ya que el propio artículo indica que el incumplimiento por parte del propietario de la mercadería de esta obligación, será sancionado de acuerdo a lo establecido en el Título X de este Código.

El legislador ha reducido el ámbito de aplicación del decomiso al propietario de la mercadería, ya que si se trata de otro obligado, la multa a aplicar será la del artículo 60 del Código Fiscal. Resulta lógico que si el sujeto obligado a requerir el C.O.T. no fuera el propietario de la mercadería, se sancione al incumplidor y no al propietario.

Si bien la norma indica que el C.O.T. resulta necesario para el transporte de mercadería sin importar el origen o destino de los bienes, la propia Agencia de Recaudación mediante la Disposición Normativa Serie "B" 32/06 (modificada por la Resolución Normativa 14/11) establece de manera expresa que la exigencia se reduce al traslado que se realice en el territorio provincial, siempre que los lugares de origen y destino de los bienes se encuentren ubicados en el territorio de la Provincia de Buenos Aires, ello hasta tanto se disponga lo contrario. El Tribunal Fiscal de Apelación tuvo la oportunidad de dejar sin efecto la sanción aplicada para el caso concreto, una vez pro-

19 Informe 66/2005. ARBA.

bado que el inicio del viaje tuvo lugar fuera del territorio de la Provincia de Buenos Aires [20].

Debemos tener presente que la reglamentación dispone que también resultará de aplicación el decomiso en los casos en que se detecten discrepancias entre lo declarado por el interesado en oportunidad de obtener el Código de operación de traslado, o lo informado, y lo efectivamente constatado en el procedimiento de control, no siendo aplicable en el supuesto de que las discrepancias entre las cantidades declaradas y las efectivamente transportadas no superen el diez por ciento (10 %).

La Disposición Normativa Serie "B" 32/06 (ARBA) se encarga de reglamentar cuáles son los bienes que deben tener un C.O.T., definiéndolos específicamente, por ejemplo transporte de ganado, productos y subproductos cárnicos, para luego ampliar la obligación a todo tipo de bienes, cuyo valor sea igual o superior a la suma de pesos treinta mil ($30.000), o cuyo peso sea igual o superior a cuatro mil quinientos kilogramos (4.500 kg.).

También se establecen las excepciones a la obligación de contar con un C.O.T., entre otros casos cuando se transporten o trasladen bienes que para el propietario tengan el carácter de bienes de uso y dicho carácter haya sido consignado en el comprobante o el transporte o traslado de los bienes se efectúe dentro del propio predio o establecimiento industrial.

En los supuestos en que existan desperfectos técnicos ocasionados en los sistemas operativos de la Autoridad de Aplicación expresamente reconocidos por la misma, los sujetos obligados a amparar el traslado o transporte de bienes en el territorio provincial mediante el Código de Operación de Transporte, que no pudieren obtener el mismo con carácter previo al traslado o transporte, no serán pasibles de la san-

20 Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires, "J.M. Pedroni y Asoc. S.A.". Sala III, 25/04/13.

ción [21]. De todas maneras y teniendo en cuenta que no pueden existir sanciones puramente objetivas, tal como se explicara, pueden darse casos en que se pruebe fehacientemente determinado error excusable por parte del contribuyente; en definitiva entendemos que no es la única posibilidad de que se deje sin efecto la sanción.

V. Acerca de su constitucionalidad

1. Sobre la razonabilidad de la medida

Podemos decir que la figura del decomiso en el ámbito tributario ha generado críticas por parte de doctrina autorizada y pronunciamientos desfavorables en la Justicia [22].

Un primer aspecto en torno a la controvertida constitucionalidad de la figura, se vincula con la razonabilidad de sancionar mediante el decomiso al incumplimiento de los deberes formales en cabeza de los contribuyentes y demás responsables.

El Máximo Tribunal ha dicho claramente que toda reglamentación de los derechos que otorga la Constitución es susceptible de ser cuestionada si resulta irrazonable, esto es si los medios que arbitra no se adecuan a los fines que procura o consagra una manifiesta iniquidad [23].

El constitucionalista BIDART CAMPOS [24] expone que para conocer si una medida es razonable, no alcanza con analizar si tal medida conduce al fin buscado, sino que además tenemos

21 Disposición Normativa 32/06, ARBA.

22 Contamos con el trabajo de Rodolfo R. SPISSO titulado "La inconstitucionalidad de la pena de decomiso por infracciones tributarias", Suplemento La Ley Constitucional, 12/02/09, y el pronunciamiento del Juzgado Correccional N°4 de Mar del Plata en autos "Argentina Breeders y Parkers S.A.". 14/11/08. entre otros.

23 Cfr. *Fallos*, 303:1674

24 Citado por SPISSO, Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario*, 2ª edición. Depalma, Buenos Aires. 2000. pp. 408-409.

que ver si tal medida no es el medio más gravoso entre varios posibles para los derechos que la medida restringe.

Es claro que el decomiso de bienes es una afectación y restricción importante a los derechos de los ciudadanos, y como hemos visto lo que motiva su aplicación es el incumplimiento a los deberes formales, en principio infracciones que revisten menor gravedad que las materiales, como pueden ser la omisión o defraudación de impuesto.

Específicamente, se ha expuesto que por meros incumplimientos a los deberes de colaboración que ya se encuentran alcanzados por otras previsiones, se castiga con la privación anticipada de bienes jurídicos, en virtud de que hasta que no haya sentencia firme, prima el estado de inocencia [25].

Se puede apreciar que el análisis a efectuar consiste en determinar si la sanción que estamos tratando supera el test de razonabilidad previsto en el artículo 28 de la CN. En un antecedente de interés, se expuso que la privación absoluta del derecho de propiedad sobre la totalidad de las mercaderías transportadas en infracción a los deberes formales dispuesta por el Código Fiscal, no parece en principio ajustada a la doctrina del poder reglamentarista del legislador, resultando más estricto el control de razonabilidad de la figura en virtud de su proximidad con la pena de confiscación general de bienes, vedada expresamente por la Constitución Nacional [26].

Álvarez Echagüe considera que es violatorio del principio constitucional de razonabilidad (proporcionalidad de las penas) sancionar a un sujeto con el decomiso de la mercadería transportada comercialmente por el mero hecho de no hacerlo con los respaldos documentales que exige la reglamentación, agregando que es una facultad legalmente concedida al Fisco

25 Cfr. Folco, Carlos María y Gómez, Teresa, *Procedimiento Tributario*. La Ley, p. 270.

26 Juzgado en lo Correccional N° 5 de Mar del Plata "Cablevisión S.A.". 14/10/09, La Ley Online.

claramente contraria a los principios constitucionales que rigen el derecho penal [27].

El Juzgado Contencioso Administrativo N° 1 de La Plata expuso que: "En consecuencia, la facultad de decomisar bienes, contenida en los arts. 13 y 14 de la D. N. 'B' 54/06, luce desproporcionada en relación al fin perseguido (obtener información detallada de cada operación de transporte de bienes que se realice dentro del territorio de la Provincia) por cuanto existen otros medios menos gravosos para lograr el mismo resultado. En función de lo expuesto, se advierte que la referida facultad, con relación a su finalidad declarada en el reglamento impugnado, infringe el art. 28 de la Constitución Nacional; como así también, los arts. 10 'in fine' y 27 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires, en tanto prevén que nadie puede ser privado de la propiedad sino por vía de penalidad con arreglo a la ley anterior al hecho del proceso y previa sentencia legal del juez competente, garantizando la libertad de industria y comercio, siempre que no ofenda o perjudique a la moral o a la salubridad pública, ni sea contraria a las leyes del país o a los derechos de terceros respectivamente (conf. CSJN, doctrina *Fallos*, 269:393, 'Empresa Mate Larangeira Mendes S.A.'). En particular ha de tenerse presente -conforme lo señalara en el Considerando 4.1.9 de este despacho cautelar- que estamos frente a un incumplimiento formal del contribuyente, supuesto especialmente previsto por el art. 52 del Código Fiscal, que contempla la sanción de multa, graduándola según las circunstancias particulares de cada caso" [28].

En definitiva, la crítica se funda en la falta de razonabilidad de castigar el incumplimiento a los deberes formales relacionados al traslado de mercadería, con la pérdida definitiva de esta última para el propietario.

27 Cfr. Álvarez Echagüe, "El decomiso de mercaderías...".

28 Juzgado Contencioso Administrativo N° 1 de La Plata "Latigo S.A. y otros c/Provincia de Buenos Aires".

2. La renuncia a interponer recursos administrativos y judiciales

El Código Fiscal en su artículo 91 dispone que cuando se hubiere aplicado la sanción de decomiso de los bienes transportados, la misma quedará sin efecto si el propietario, poseedor, transportista o tenedor de los bienes, dentro del plazo establecido en el artículo 88, acompaña la documentación exigida por la Autoridad de Aplicación que diera origen a la infracción y abona una multa de hasta el treinta por ciento (30%) del valor de los bienes, renunciando a la interposición de los recursos administrativos y judiciales que pudieran corresponder.

La renuncia a interponer los recursos correspondientes por parte del sujeto sumariado, ha sido otro de los aspectos controvertidos del decomiso, tal como está regulado en la normativa provincial.

Se ha entendido que supeditar el control jurisdiccional a la renuncia del derecho reconocido por el Código Fiscal, consistente en la posibilidad de pagar una multa para evitar el decomiso de las mercaderías, en cuanto establece que para acceder a ello deba renunciar a la interposición de recursos, por aplicación del principio de supremacía constitucional resulta inaplicable al caso sometido a decisión [29].

Asimismo se declaró la inconstitucionalidad de esta norma ya que no puede quedar supeditado el acceso al pago de una multa para evitar el decomiso, a la renuncia de interposición de recursos [30]. Este aspecto del instituto también ha sido criticado por la autorizada opinión de SPISSO [31].

El propio legislador deja en cabeza del imputado la posibilidad de no ser decomisado y aplicarse una multa en su reemplazo. El decomiso regulado en otros ordenamientos, por

29 Juzgado en lo Correccional N° 4 de La Matanza "Georgalos", 21/12/11.

30 Juzgado en lo Correccional N° 4 de Mar del Plata en autos "Argentina Breeders y Parkers S.A.", 14/11/08.

31 Cfr. "La inconstitucionalidad de la pena...".

ejemplo cuando los bienes sean peligrosos en sí mismos o hayan servido para la comisión de un delito, difícilmente pueda contemplar una multa sustitutiva para evitar la pérdida de los bienes.

ARBA entendió que para los casos en que el infractor haga uso de la opción establecida en el artículo antes citado, la intervención del Juez Correccional a los fines de realizar el control de legalidad sobre la sanción de decomiso, se tornará superflua ya que la misma quedará sin efecto [32].

El organismo recaudador bonaerense ha expuesto que el procedimiento finaliza respecto de todos los sujetos involucrados (propietario, transportista, etc.), con el pago de la multa sustitutiva por parte de cualquiera de ellos [33].

Debemos preguntarnos si es realmente necesario sancionar con decomiso aquellos casos en que el legislador establece la posibilidad de reemplazarlo por una multa; la renuncia a interponer recursos no puede modificar la razonabilidad o proporcionalidad de una pena. Es importante aclarar que las multas no pueden tener un fin recaudatorio, la naturaleza de la multa es esencialmente penal, aun cuando circunstancialmente pueda tener una función reparadora secundaria [34].

Consideramos que el control jurisdiccional debe ser adecuadamente regulado por el legislador; la CSJN en el conocido y relevante precedente "Ángel Estrada" [35] dispuso que el control judicial implica una revisión plena, respetando así los preceptos constitucionales y el debido proceso.

El Fisco provincial expuso que a partir del momento en que se dicta la resolución sancionatoria, sólo queda para el infractor una de las siguientes alternativas: acompañar la documentación exigida por la Autoridad de Aplicación y abonar la multa, o interponer recurso de apelación ante el Juez Co-

32 Informe 36/2006, ARBA.

33 Informe 11/11 ARBA.

34 GURFINKEL DE WENDY-RUSSO, op. cit., pp. 147-148.

35 CSJN "Ángel Estrada y Cía. S.A. c/Sec. Ener. y Puertos", 05/04/2005.

rreccional de turno. Si el infractor optó por la apelación ante el Juez Correccional, y éste ha confirmado la sanción impuesta, no corresponde dar a la nueva presentación de parte interesada el tratamiento recursivo pretendido. Ello así, por cuanto la sanción de decomiso se encuentra firme. No obstante haber optado el infractor por la vía recursiva pertinente y existiendo ya el pronunciamiento del Juez Correccional que confirmó la sanción de decomiso, igualmente abonó la multa, con la pretendida finalidad de recuperar la mercadería interdicta, no siendo posible ello [36].

La sustitución del decomiso por una multa siempre y cuando se renuncie a la interposición de recursos administrativos y judiciales es otro aspecto cuestionado de la figura, centrado en que únicamente puede reemplazarse tan severa sanción ante el desistimiento del derecho a recurrir por parte de los contribuyentes.

3. La prohibición de aduanas interiores y la sanción de decomiso

El artículo 9 de la Constitución Nacional dispone que en todo el territorio de la Nación no habrá más aduanas que las nacionales, en las cuales regirán las tarifas que sancione el Congreso. Su artículo 10 dispone que: "En el interior de la República es libre de derechos la circulación de los efectos de producción o fabricación nacional, así como la de los géneros y mercancías de todas clases, despachadas en las aduanas exteriores". Por su parte el 11 indica que los artículos de producción o fabricación nacional o extranjera, así como los ganados de toda especie, que pasen por territorio de una provincia a otra, serán libres de los derechos llamados de tránsito, siéndolo también los carruajes, buques o bestias en que se transporten; y ningún otro derecho podrá imponérseles en adelante,

36 Informe 47/2009, ARBA.

cualquiera que sea su denominación, por el hecho de transitar el territorio.

Las disposiciones anteriores se confirman a través del artículo 126 de la Constitución Nacional que establece cuáles son las prohibiciones expresas para las provincias.

Estos artículos que prohíben la existencia de aduanas interiores y declaran la libre circulación territorial de personas y de cosas por todo el territorio nacional son reflejo del espíritu de la Constitución, que ha querido hacer un solo territorio para un solo pueblo, ya que no habría nación si cada provincia se condujera económicamente como una potencia independiente [37]. Entra en juego asimismo el artículo 75 inciso 13 de la Norma Máxima, el que estable que corresponde al Congreso Nacional legislar sobre el comercio de las provincias entre sí.

Específicamente en materia de decomiso se ha expuesto que: "Incidentalmente, merece también mención en este apartado una situación que entiendo oportuno denunciar: los operativos montados en cumplimiento de las normas de referencia, en cuanto consisten en la interrupción del tránsito y pueden culminar en el secuestro, interdicción y eventualmente decomiso de las mercancías trasportadas, se muestra en este sentido difícil de conciliar con el espíritu de la prohibición de erigir aduanas interiores, consagrada en los arts. 9/12 y 126 de la CN (confrontar Juan Bautista Alberdi, Sistema Económico y Rentístico, ed. Ciudad Argentina, 1998)" [38]. El antecedente citado si bien no resuelve la cuestión principal por este aspecto, deja plasmada una opinión sobre el tema, agregando un nuevo punto de conflicto a la figura del decomiso.

37 Spisso, Rodolfo R., *Derecho constitucional tributario*, p. 119.

38 Juzgado en lo Correccional 5, Mar del Plata, "Cablevisión S.A.". En materia tributaria, aunque no específicamente referido al decomiso, la CSJN ha emitido pronunciamientos cautelares vinculados a la circulación de bienes en autos "Logística La Serenísima S.A. y otros c/Provincia de Mendoza s/acción declarativa de inconstitucionalidad" y "Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires c/Provincia de Buenos Aires s/acción de amparo".

ALTHABE ha expuesto que se mantiene la limitación de la aplicación del decomiso a los medios terrestres de transporte con origen y destino dentro del territorio provincial. En este sentido la aplicación al transporte interjurisdiccional podría ser considerada una "aduana interior", expresamente prohibida por la Constitución Nacional (arts. 9°, 10 y 11) [39].

De esta manera se cuestiona la autoridad que puede ejercer jurídicamente un ente de recaudación local, para trabar la libre circulación de bienes, que es una garantía constitucional (arts. 10 y 11, Constitución Nacional). Máxime cuando no median razones de seguridad pública (por ejemplo, sanitarias), sino un difuso interés fiscal [40].

La interdicción también alcanza al ejercicio del poder de policía de seguridad o de salubridad si encubre una verdadera aduana interior [41].

El artículo 41 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires establece la obligación de solicitar C.O.T. cualquiera sea el origen o destino de los bienes, si bien como hemos visto la reglamentación lo limitó al marco del territorio provincial, ello hasta tanto se disponga lo contrario. No cabe duda de que el conflicto es mayor cuando se trata de exigencias formales de un Fisco local para el traslado interjurisdiccional de bienes.

4. La doble instancia en materia penal

El Código Fiscal, al regular el instituto del decomiso, dispone expresamente que la sentencia del juez correccional que

39 Cfr. ALTHABE, Mario E., "Actualidad tributaria de la Provincia de Buenos Aires", PET 2006 (julio 353) 7, La Ley Online.

40 Cfr. ALTHABE, Mario E. *Idem*.

41 Cfr. GELLI, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina Comentada y Concordada*, La Ley, 2008. El problema se ha suscitado con la aplicación de tasas municipales de inspección bromatológica contraviniendo el Código Alimentario Nacional. La citada autora expone que si a esto se suma que al requerirse la guía respectiva, probatoria del pago de un tributo prohibido, las autoridades impiden el tránsito de quienes no cuenten con esa documentación, la inconstitucionalidad es flagrante.

aplique esta sanción, va a ser inapelable. Teniendo en cuenta la naturaleza sancionatoria del instituto aparece un nuevo conflicto con normas de jerarquía superior.

La doble instancia está garantizada en el Pacto de San José de Costa Rica, y como lo señala CORTI con cita de antecedentes del Máximo Tribunal federal "...el doble conforme (doble instancia judicial ordinaria para los beneficiarios del Pacto), establecido en su art. 8°, inc. 2, punto h, fue reconocido por la CSJN en el precedente de *Fallos*, 318:554 ('Giroldi'), que consideró insuficiente, a título de segunda instancia, el recurso extraordinario articulado ante ella, modificando así la jurisprudencia anterior a la reforma constitucional (*Fallos*, 311:274, caso 'Jáuregui') que admitiera como consistente con dicho inc. 2, punto h), el referido remedio federal de excepción. A su vez, con posterioridad, la CSJN dictó el precedente 'Casal' del 20/9/2005 ('La Ley', tomo 2005-E:653, con nota de Carlos Enrique Edwards y F:110) estableciendo que, en materia penal, la segunda instancia -el recurso de casación ante la Cámara Nacional de Casación- no debe circunscribirse a revisar el derecho sino también las cuestiones de hecho y prueba" [42].

SPISSO, al referirse específicamente a este aspecto de la regulación del decomiso por parte del legislador provincial, expone que el hecho de que la sentencia del juez correccional sea inapelable, contraviene lo expuesto en el art. 8° p. 2 inc. h) CADH y PIDCyP, art. 14 p. 5., de jerarquía constitucional, siendo aplicables tanto a delitos como a las contravenciones. Las garantías que dichas convenciones establecen son de aplicación frente a toda acusación de naturaleza penal [43].

Consideramos que no existe un motivo justificable que deniegue la garantía de la doble instancia judicial en materia de decomiso, una sanción de naturaleza penal que deviene en la pérdida de la propiedad para el imputado. Debemos tener

42 CORTI, Arístides Horacio, "Doble instancia judicial ordinaria en las materias tributaria y penal tributaria", IMP 2006-23,2871, La Ley Online.

43 Cfr. SPISSO "La inconstitucionalidad de la...".

presente que la sentencia del juez correccional es el primer decisorio de un órgano imparcial en el marco del procedimiento; si se niega la posibilidad de apelar dicha resolución el impedimento de una doble instancia es claro.

VI. Procedimiento de aplicación y vías recursivas

1. El Acta de Comprobación. Elementos. Valor probatorio

El Código Fiscal en su artículo 85 indica que los funcionarios intervinientes deberán labrar un acta de comprobación de los hechos y omisiones detectadas, los elementos de prueba recabados, y cuál es el tipo legal infringido. Es un deber de los funcionarios aportar en el acta de constatación todos los elementos de juicio que pudieran colectar en el procedimiento, respetándose así el principio de inocencia y el derecho de defensa en juicio del contribuyente, los que quedarían frustrados si por la sola versión de los inspectores se llegara a la condena, pues se colocaría al sujeto pasivo del acta en la condición de infractor virtual al carecer de medios de defensa por la ausencia de circunstancias expresadas que le permitan manifestar su cuestionamiento [44]. Así las cosas, el acta indicada adquiere fundamental importancia, en primer lugar por el contenido que quedará plasmado en ella, y sobre todo como instrumento probatorio para el Fisco y el contribuyente. Cabe recordar lo sostenido en relación a que las actas de comprobación labradas por funcionarios del Fisco para verificar el cumplimiento de obligaciones formales constituyen un instrumento público haciendo plena fe de la existencia de los hechos y circunstancias que informa [45].

44 CFed Salta 09/09/2005 "Administración Federal de Ingresos Públicos-DGI c/Dip Marcelo Antonio", LLNOA, 2006-586). La Ley Online.

45 CSJN "Gambaro, Francisco Isidoro s/Recurso de Apelación", 28/09/1993.

Sin embargo hay que tener presente el alcance de la plena fe otorgada, brindando la solución el artículo 993 del Código Civil. La plena fe alcanza los hechos que el funcionario anuncie como cumplidos por él mismo o que han pasado en su presencia, pero no puede el acta contener juicios valorativos del funcionario que la labra, siendo importante advertir que el acta hace plena fe sobre la existencia de las manifestaciones verbales del sujeto pasivo, aunque no sobre la veracidad de lo que éste ha sostenido [46].

La distinción efectuada es de vital importancia para el contribuyente a los fines de desplegar su actividad probatoria en contrario, dependiendo qué aspectos se quieran discutir, eligiendo así la vía de impugnación adecuada.

Un elemento relevante es la determinación del tipo infraccional y las causales que motivan la sanción, plasmadas en el acta de comprobación. Si bien se ha concluido que en tanto el error de la cita legal no posea entidad que implique la nulidad del acta de constatación, tampoco se encontrará viciada con dicha sanción procesal la resolución que el juez administrativo dicte posteriormente, aun en la hipótesis de que dicho error no hubiere sido subsanado en tal acto [47], lo cierto es que los defectos graves pueden implicar la nulidad de lo actuado, en tanto genere un perjuicio al sumariado.

La normativa establece que el acta de comprobación tiene que estar firmada por uno de los funcionarios intervinientes, el propietario, poseedor, tenedor o transportista de los bienes en cuestión, y estar subrogada por dos testigos.

El legislador introduce como requisito la presencia de sujetos imparciales que confirmen el actuar de los inspectores, si bien existen precedentes sosteniendo que la ausencia de los

46 VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*, Astrea, 2003. página 422. En idéntico sentido el Tribunal Fiscal de Apelación en autos "J.M. Pedroni y Asoc. S.A.", Sala III, 25/04/13.

47 Dictamen 9/2008, Dirección de Asesoría Legal Impositiva y de los Recursos de la Seguridad Social AFIP.

mismos no conlleva de por sí la nulidad de lo actuado [48]. En este sentido, con relación a normativa de similar contenido, se sostuvo que "la ausencia de testigos en el local puede ser remediada, pues basta que los funcionarios los requieran. Amplias son las facultades que la ley les reconoce, incluida la de requerir el auxilio de la fuerza pública (art. 35 inciso "d" de la ley 11.683). Máxime cuando se trataba de un supuesto donde el comercio no se encontraba ubicado en una zona aislada y el tránsito de personas era frecuente" [49].

Si bien es lógico que la situación de requerir testigos en un local sea más sencilla que en el supuesto de un traslado de bienes, es un requisito exigido por la norma, teniendo el Fisco facultades para hacerlo. En caso que así suceda la Autoridad de Aplicación tendrá un elemento que le dará mayor sustento a la sanción a aplicar. Es necesario remarcar, que a diferencia de lo que sucede en la clausura, no existirá un cliente del contribuyente vinculado a la operación que pueda ofrecerse como testigo para desvirtuar lo expuesto por los inspectores [50].

El Fisco local ha expuesto que los restantes sujetos intervinientes en el traslado de la mercadería, por ejemplo el transportista, deben ser llamados a concurrir en el procedimiento administrativo respectivo, a los fines de determinar la verdad de lo acontecido al momento de constatarse la infracción [51], más allá de que la sanción repercuta sobre el propietario. A diferencia de lo que ocurre con el artículo 41 del Código Fiscal que deja en claro quiénes pueden ser los sujetos infractores y

48 Tribunal Fiscal de Apelación, Sala III, "Urruti Quintana SRL", 16/07/13.

49 Cámara Federal de Apelaciones de La Plata Sala III, "Isadora SRL", 01/07/08. PET 01/01/1900,12, La Ley Online. Si bien el antecedente citado se refiere a la sanción de clausura, las reflexiones sobre las actas de comprobación, sus requisitos y valor probatorio son de utilidad para la pena de decomiso aquí tratada.

50 En este sentido puede verse el antecedente de la Cámara de Apelaciones de Bahía Blanca "Ghilino Pablo Gabriel", 01/11/2007, PET. La Ley Online.

51 Informe 27/11 ARBA.

la pena a aplicar en cada caso, el artículo 82 sanciona todos los supuestos con la pena de decomiso, debiendo analizarse cuidadosamente si la infracción es imputable al propietario, o por ejemplo al transportista, toda vez que el decomiso afectará en definitiva al patrimonio del dueño de los bienes.

El último párrafo del artículo 82 del Código Fiscal indica que la Autoridad de Aplicación podrá proceder a la detención de vehículos automotores, requiriendo el auxilio de la fuerza pública en caso de ver obstaculizado el desempeño de sus funciones. Es razonable que ante la negativa del contribuyente el Fisco deba actuar auxiliado con la fuerza pública, sin afectarse de esta manera sus derechos y garantías [52].

2. Las medidas preventivas

Se ha facultado al Fisco a aplicar medidas preventivas. Por un lado la interdicción, en cuyo caso se designará como depositario al propietario, transportista, tenedor o quien acredite ser poseedor al momento de comprobarse el hecho, y por otra parte el secuestro de la mercadería, en cuyo supuesto se debe designar depositario a una tercera persona.

Dichas medidas también se encuentran reguladas en la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683. La interdicción en Derecho Privado implica la restricción de la personalidad jurídica. A su vez el término interdicto se refiere a la acción para adquirir la posesión, para retener la posesión o tenencia para recobrarlas [53].

52 Véase SOTO, José S., "El decomiso por transporte indocumentado de bienes: una nueva sanción de naturaleza penal tributaria rige en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires", Revista Argentina de Derecho Tributario, 2004.

53 Cfr. FOLCO y GÓMEZ, op. cit., p. 268. Los citados autores aclaran que la segunda acepción es a la que hace referencia la norma. En el mismo sentido lo exponen GIULIANI FONROUGE y NAVARRINE en su *Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires Comentado*, cit.

Cuando se habla de secuestro de bienes en general, se hace referencia al depósito de ellos hasta que recaiga resolución sobre los mismos. Asimismo el término secuestro judicial hace referencia al depósito efectuado sobre una cosa litigiosa en un tercero hasta que se decida a quién pertenece. De acuerdo a COUTURE se trata de una medida cautelar que consiste en la aprehensión judicial y depósito de la cosa litigiosa o de bienes del que se presume sea deudor, para así asegurar la eficacia del embargo y eventual resultado del juicio [54].

En ambos casos se impondrán las previsiones y obligaciones que establecen las leyes civiles y penales para el depositario, debiendo ordenar las medidas necesarias para asegurar una buena conservación, atendiendo a la naturaleza y características de los bienes. Las medidas preventivas a tomar deberán dejarse asentadas en el acta de comprobación.

El Director Ejecutivo de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires o el funcionario en quien se delegue su competencia, tendrá la facultad dentro de las cuarenta y ocho (48) horas, de disponer el levantamiento o modificar la medida preventiva dispuesta, y, en todo caso designar otro depositario (art. 86 del CF). La norma dispone que dicha resolución será irrecurrible, previsión que en principio se presenta como de dudosa constitucionalidad [55].

3. Descargo y recursos previstos

Como todo procedimiento regido en un Estado de Derecho, y más aun aquel tendiente a aplicar una sanción, debe respetarse plenamente el derecho de defensa de los ciudadanos. La norma indica que deberá citarse al propietario, poseedor, tenedor y/o transportista para que efectúen las manifestaciones que hagan a sus derechos, en una audiencia ante el Director

54 Cfr. OSSORIO Y FLORIT-CABANELLAS DE LAS CUEVAS, op. cit.

55 Así lo entienden GIULIANI FONROUGE y NAVARRINE, siguiendo a SPISSO y una familia de antecedentes de la CSJN, op. cit.

Ejecutivo de ARBA o con el funcionario a quien éste delegue su competencia, la que deberá celebrarse en el término máximo de cinco (5) días corridos de comprobado el hecho que diera lugar a la sanción. Este aspecto también tendrá que plasmarse en la ya indicada acta de comprobación a labrarse.

El artículo 87 del Código Fiscal establece que el imputado podrá presentar antes de la fecha prevista para la celebración de la audiencia, y en sustitución de ésta, su defensa por escrito, quedando las actuaciones en estado de resolver.

Los funcionarios intervinientes deberán dejar plasmado en el acta un inventario de la mercadería y la descripción general del estado en que se encuentra, como así también la indicación de ausencia total o parcial de documentación respaldatoria. Para el caso de que la ausencia de documentación fuera parcial, deberá detallarse la existente.

El Director Ejecutivo de la ARBA o el funcionario en quien se delegue la competencia, decidirá sobre la procedencia de la sanción y el alcance de la misma, dictando resolución, en el plazo máximo de diez (10) días corridos.

En caso de que se decida la improcedencia del decomiso, la Autoridad de Aplicación dispondrá la devolución y liberación de los bienes en favor del sujeto desapoderado, sin que se le pueda exigir el pago de gasto alguno.

El interesado podrá interponer, con efecto suspensivo, en contra de la resolución que disponga la sanción de decomiso, recurso de apelación ante el Juez Correccional de turno, dentro de los tres días hábiles de notificada la misma. El recurso deberá presentarse debidamente fundado ante la autoridad que dictó la resolución que se recurre quien, dentro de las veinticuatro (24) horas corridas, deberá elevarlo junto con todos los antecedentes del caso al Juez competente. La sentencia que se dicte será inapelable, aspecto controvertido constitucionalmente, como ya se señalara.

Si bien la norma aclara que el recurso tiene efecto suspensivo, entendemos que no podría haber sido de otra manera, sin afectarse garantías constitucionales. Cabe traer a colación que la CSJN tuvo oportunidad de confirmar la inconstitucio-

nalidad de los arts. 10 y 11 de la ley 24.765 -modificatorios de la citada ley 11.683- (Clausura Tributaria) en tanto disponían la ejecución sin otra sustanciación de la sanción de clausura aplicada por la autoridad administrativa, y el otorgamiento al solo efecto devolutivo del recurso de apelación interpuesto ante el órgano judicial correspondiente.

Más allá de que la Corte ha admitido la actuación de cuerpos administrativos con facultades jurisdiccionales, lo hizo tras establecer con particular énfasis que la validez de los procedimientos se encontraba supeditada al requisito de que las leyes pertinentes dejaran expedita la instancia judicial posterior. Este requisito adquiere particular relevancia cuando la resolución administrativa contiene la aplicación de sanciones penales [56].

Creemos que lo expuesto resulta plenamente aplicable a la sanción de decomiso, resultando acertada la concesión de efectos suspensivos, ya que de otra manera se hubiera agregado un aspecto más en relación a la discutida constitucionalidad de la pena.

Transcurrido el término para recurrir la sanción de decomiso, sin que se haga uso del derecho de apelar la decisión administrativa, el titular de la Autoridad de Aplicación o el funcionario a quien éste delegue su competencia elevará, dentro de las veinticuatro (24) horas corridas, las actuaciones al Juez Correccional en turno quien deberá expedirse, sin mas trámite, sobre la legalidad de la sanción de decomiso impuesta.

El artículo 90 del Código Fiscal dispone que los bienes decomisados, van a ser destinados al Ministerio de Desarrollo Social o a instituciones sin fines de lucro de tipo asistencial, educacional o religioso oficialmente reconocidas. Aquí vemos

56 CSJN en las causas "Lapiduz Enrique c/DGI", 28/04/1998, *Fallos*, 321:1043 y "Dumit Carlos E. c/Instituto Nac. de Vitivinicultura", 08/11/1972.

la completa semblanza entre el decomiso en materia tributaria con la figura en su aplicación en Derecho Penal.

Evidentemente la norma confirma la confusión del instituto del decomiso y su aplicación en materia tributaria. Ello es claro ya que se sanciona a sujetos que incumplen con deberes formales, por ejemplo no haber obtenido el Código de Operación de Traslado correspondiente o trasladar mercadería con un remito deficiente, con la perdida de los bienes transportados. De la reseña del decomiso en las distintas normas jurídicas, se puede apreciar que la pérdida de los bienes se dirige a aquellos que sirvieron para la comisión de delitos o contravenciones (Código Penal y normativa contravencional), obtenidos ilícitamente, que han sido objeto de contrabando (Código Aduanero) o productos que presentan peligrosidad para terceros (Código Alimentario). Sin embargo en materia tributaria se decomisan bienes que intrínsecamente no presentan irregularidades, sino que se pena el traslado de los mismos sin la documentación exigida. A nuestro entender, éste es el mayor problema que presenta el decomiso como sanción autónoma en materia tributaria, y lo que lógicamente encontró el revés de la mayoría de la doctrina y la jurisprudencia.

En este sentido se expuso que: "la facultad de decomisar los bienes transportados, como única medida prevista en la reglamentación para el caso de incumplimiento, aun cuando pueda considerarse que se halla especialmente prevista en la ley, no reúne, en principio, aquellas condiciones, por cuanto, siendo el decomiso una medida que determina la pérdida de la propiedad por razones de interés público, no se aprecia la existencia de este último recaudo que sólo habilitaría tan extrema medida cuando la cosa decomisada es nociva *per se* y representa un peligro a la salubridad o seguridad de las personas. Sobre el particular, ha de tenerse presente que el fin invocado para implementar el sistema de control en el transporte de bienes, conforme lo expuesto en el Considerando 4.1.4. de la presente, en nada se relaciona con aquellos extremos y que la medida en cuestión, se adopta en una etapa previa a la determinación fis-

cal, donde el contribuyente no reúne tan siquiera la condición de deudor moroso o evasor fiscal" [57].

No cabe duda de que la irregularidad en el traslado de bienes tiene que ser sancionada, la cuestión es determinar si la pena de decomiso es la adecuada para la mayoría de los casos, o bastaba con una multa a los deberes formales, figura ya tipificada en el Código Fiscal.

4. La opción de la Autoridad de Aplicación para aplicar multa. Modificación de las vías recursivas

El Código Fiscal (art. 82) indica que en aquellos supuestos en los cuales la ausencia de documentación no fuera total, la Autoridad de Aplicación podrá optar entre aplicar la sanción de decomiso o una multa de entre el quince por ciento (15 %) y hasta el treinta por ciento (30%) del valor de los bienes transportados, aunque en ningún caso podrá ser inferior a la suma de pesos quinientos ($ 1.500).

Inicialmente el legislador no había previsto esta opción entre la sanción de decomiso o una multa graduable en función al valor de los bienes, que recién es incorporada mediante ley N° 14.200. Dicha opción es aplicable únicamente cuando la ausencia de documentación no fuera total.

Corresponde preguntarnos en qué casos la ausencia de documentación no es total, ya que la norma no lo especifica. En este lineamiento la ARBA, mediante la Resolución Normativa 26/11, ha reglamentado la norma, estableciendo cuáles son los supuestos en que la ausencia no será total, permitiendo aplicar la multa respectiva, entre ellos: a) Transporte de mercaderías sin Código de Operación de Transporte o Remito Electrónico y transporte de mercaderías con Código de Operación de Transporte o Remito Electrónico que no cumpla las formas y condiciones establecidas en las normas reglamentarias vigentes, siempre que exista documentación respaldatoria emitida en legal forma. b) En los casos en los que no exista obligación de generar el Código o Remito, siempre que exista documentación respaldatoria emitida en legal forma, y se verifique sobre ella alguna de las siguientes deficiencias: traslado de mercaderías amparado mediante documentación respaldatoria con falta de datos, o datos erróneos, referidos al emisor del comprobante y/o al destinatario; a su numeración; a su fecha o al domicilio de entrega, o traslado de mercaderías amparado mediante documentación respaldatoria que no contenga los datos que correspondan, de acuerdo con lo establecido en el Anexo V de la Resolución General N° 1415/03, modificatorias y complementarias de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

57 Juzgado Contencioso Administrativo N° 1 de La Plata, "Látigo S.A.".

La Resolución Normativa 26/11 adquiere significativa relevancia al incorporar que además de los casos en los que se verifique la falta total de documentación respaldatoria, conforme lo establecido en el artículo 82 del Código Fiscal (t.o. 2011), se considerará configurada la infracción y procederá la aplicación de la sanción de decomiso, en los siguientes supuestos 1.- Transporte de mercaderías amparado mediante remitos y/o facturas fotocopiados, sean las copias simples o certificadas. 2.- Transporte de mercaderías amparado mediante remitos y/o documentos internos. 3.- Transporte de mercaderías amparado mediante simples guías. 4.- Transporte de mercaderías amparado mediante órdenes de traslado. 5.- Transporte de mercaderías amparado mediante órdenes y/o notas de pedido. 6.- Transporte de mercaderías sin Código de Operación de Transporte o Remito Electrónico, de conformidad con lo establecido en el artículo 41 del Código Fiscal, y transporte de mercaderías con Código de Operación de Transporte o Remito Electrónico que no cumpla las formas y condiciones establecidas en las normas reglamentarias vigentes; en ambos casos siempre que no exista documentación respaldatoria o bien el transporte se encuentre amparado mediante alguno de los documentos indicados en los incisos precedentes.

La particularidad que presenta la aplicación de la multa sustitutiva del decomiso, es modificar los aspectos procedimentales. El artículo 89 bis del Código Fiscal dispone que cuando se hubiera aplicado la sanción de multa la misma podrá recurrirse de acuerdo con lo establecido en el artículo 115 y concordantes del Código Fiscal. Recordamos que dicho artículo establece una vía recursiva optativa y excluyente entre 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). La ley 14.553 eliminó la posibilidad de la reducción de la multa impuesta[58], en el caso de pago voluntario dentro del plazo recursivo, aunque como novedad se prevé que "si el interesado reconociere la infracción cometida dentro del plazo fijado para la celebración de la audiencia para que ejerza su defensa in voce o para la presentación de su descargo por escrito en sustitución de esta última, y abonara voluntariamente en forma conjunta una multa equivalente a los dos tercios del mínimo de la escala, se procederá al archivo de las actuaciones, no registrándose el caso como antecedente para el infractor. En estos supuestos la multa a abonarse no podrá ser inferior a la suma de pesos un mil ($1.000)" (art. 82, párrafo tercero del CF).

58 Quedando a salvo la salida del art. 91 del CF, para el caso que el propietario, poseedor, transportista o tenedor de los bienes, acompañe dentro del plazo para recurrir ante el Juez Correccional, la documentación exigida por la Autoridad de Aplicación que diera origen a la infracción y abona una multa de hasta el treinta por ciento (30%) del valor de los bienes, la que, en ningún caso, podrá ser inferior a la suma de pesos tres mil ($3.000), renunciando a la interposición de los recursos administrativos y judiciales que pudieran corresponder.

5. La graduación de la multa que reemplaza al decomiso

La norma establece que la multa a aplicar se graduará entre el 15% y 30% del valor de los bienes transportados, no pudiendo ser inferior a $ 1.500. Vemos que la graduación de la multa está estrechamente vinculada con el valor de la mercadería trasladada, ya que el Fisco podrá fijarla dentro de un margen condicionado a su valor.

ÁLVAREZ ECHAGÜE indica que la capacidad contributiva se manifiesta dentro del sistema sancionador como un criterio específico de las sanciones tributarias, no apareciendo en otros ordenamientos. La capacidad contributiva respecto a sanciones tributarias ya sea en materia de multas o clausura, es un criterio típicamente tributario que permitirá al judicante aplicar la sanción en el caso, de un modo razonable y proporcional [59].

Dentro del porcentaje brindado por la norma, para fijarla entre el mínimo y máximo de la pena, deberán tenerse presentes los demás agravantes y atenuantes del caso, principalmente la gravedad de la infracción cometida. A diferencia de las demás multas a los deberes formales previstas en el artículo 60 del Código Fiscal, aquí se parte de un piso mínimo en función al valor de los bienes.

Podemos recordar que el decreto N° 326/97 establece los elementos agravantes o atenuantes en materia de multas, sin perjuicio de otros que pudieran resultar de las circunstancias de cada caso, entre ellos "i) La envergadura del giro comercial del contribuyente y/o el patrimonio invertido en la explotación".

Creemos que la fijación de un monto mínimo establecido por el valor de los bienes, sin importar cuál sea la gravedad de la infracción o cualquier otro elemento de valoración, puede

59 Cfr. Juan M. ÁLVAREZ ECHAGÜE, *Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales*. Ad-Hoc. p. 316, 2004.

traer inconvenientes en los casos en que se traslade mercadería de un valor considerable.

En palabras de ALTAMIRANO es indudable que debe existir una razonable proporción entre la causa y el efecto, entre la violación del derecho y la sanción consecuente. No sólo porque el valor justicia quedaría conculcado, sino también por la propia naturaleza resarcitoria de la sanción, que no es otra cosa que la reparación de un daño. Si la sanción es una multa y la misma es desproporcionada, el contribuyente no estaría resarciendo un daño que provocó sino que estaría transfiriendo parte de su patrimonio al Estado, lo que sólo es admisible por otra vía [60].

"La imposibilidad de graduar la multa en función de la condición del contribuyente, como asimismo fijarla en un monto mínimo y máximo deviene a todas luces arbitrario, pues no deja margen para que el juez pueda graduar la multa en función de las características de cada caso, o desplazar toda la sanción en la medida en que la omisión no ha impedido ni obstaculizado las facultades de verificación del organismo fiscal. La desaplicación de la norma por inconstitucionalidad, habilita al juez a graduar la sanción conforme los parámetros del art. 41 del Código Penal" [61].

En definitiva, pueden darse casos en la práctica en los que la multa así regulada aparezca como desmedida. La proporcionalidad que debe existir entre el hecho llevado a cabo por el sujeto, debiendo tener en cuenta la magnitud de la afectación al bien jurídico protegido por el legislador y la pena que tendrá que aplicarse, tiene su acogida en el artículo 28 CN [62].

60 Cfr. ALTAMIRANO, Alejandro, *Derecho Tributario, Teoría General*, pp. 672-673, Marcial Pons, 2012.

61 "El decomiso ¿hacia dónde nos llevará la Corte?". SIMESEN DE BIELKE, Karina Verónica, Práctica Profesional. La Ley Online.

62 Cfr. Juan M. ÁLVAREZ ECHAGÜE, *Las sanciones tributarias...*, p. 275.

Se encuentra vinculado al principio de razonabilidad, aspecto que ya fuera analizado en otros puntos de la figura tratada [63].

VII. El insignificante daño de los bienes jurídicos tutelados y la sanción de decomiso

A través de los criterios de razonabilidad, proporcionalidad y culpabilidad, se ha derivado en el principio de insignificancia o bagatela, el cual establece que cuando la conducta afecta de manera insignificante o mínima al bien jurídico protegido por el ordenamiento tributario, dicha conducta es atípica. Para considerar afectado un bien jurídico la acción debe tener cierta gravedad, ya que no cualquier afectación al bien jurídico tutelado la convierte en típica, y por lo tanto sancionable [64]. El tipo penal sólo puede referirse a ataques de los bienes jurídicos que alcancen cierto grado de entidad, ya que los de mínima incidencia no pueden ser objeto de pena [65].

La CSJN ha expuesto que no sólo el juez administrativo puede hacer uso del principio de bagatela, sino también el órgano jurisdiccional que interviene vía recurso de apelación indicando que: "Para mayor sustento de la inferencia a que se accede, cabe destacar que la interpretación restrictiva, es decir la que limita la posibilidad del ejercicio de las facultades de eximición a los supuestos en que cabría exclusivamente la pena de multa, no atiende a que aun con una exégesis ceñida a los términos literales de la norma de mentas corresponde concluir que aquéllas alcanzan a los supuestos de clausura. Ello es así, a poco que se advierta que la ley no dice que se podrá

63 Puede citarse como ejemplo la causa ya mencionada del Tribunal Fiscal de Apelación, "J.M. Pedroni y Asoc. S.A.", en la cual ante la falta de indicación en el remito de la condición frente al IVA y al CUIT del destinatario de los bienes (YPF S.A.), se aplicó una multa de $225.000, tomando como parámetro el valor de los bienes, tal como establece la norma.

64 Cfr. Juan M. ÁLVAREZ ECHAGÜE, *Las sanciones tributarias...*, p. 305.

65 CREUS Carlos. op. cit., p. 197.

eximir de multa -tal como lo sugiere el concepto antagónico-, sino que se expresa en términos más genéricos en cuanto al marco de la penalidad: '...el juez administrativo podrá eximir de sanción al responsable cuando a su juicio la infracción, no revistiere gravedad'. Va de suyo -sin perjuicio de lo sentado por esta Corte al resolver en M.421.XXIII, 'Doctor García Pinto, José p/Mickey S.A. s/infracción art. 44, inc. 1°, ley 11.683', del 5/11/1991 (La Ley, 1992-B, 320), especialmente consid. 10-, obviamente, que las facultades que la ley otorga al juez administrativo se entienden como conferidas a los magistrados judiciales atento el carácter del recurso instituido por el art. 78 bis de la ley 11.683 -texto según ley 23.314-, comprensivo de la revisión del acto administrativo sancionatorio y del control de legitimidad que le compete a los jueces ordinarios, en la especie, referido a la denominada 'proporcionalidad' del acto respecto de la finalidad propuesta en la ley (arg. art. 7°, inc. f] de la ley 19.549, de aplicación supletoria, de conformidad con lo establecido en el art. 112 de la ley 11.683 [t. o. 1978 y modif.])" [66].

La justicia también ha hecho aplicación de la bagatela manifestando que: "respecto de los agravios enderezados a desvirtuar las consideraciones del juez de grado relativas a la desproporción entre las ventas objeto de la inspección, y las sanciones impuestas: es cierto que el objeto de imponer los 'controladores fiscales' apunta a facilitar la labor de la A.F.I.P. en su cometido de supervisar la tributación. Pero aunque éste sea el objetivo, si el incumplimiento de las formalidades se detecta en relación a operaciones de insignificante valor económico, no puede aquel organismo, razonablemente, aplicar sanciones tan severas como multa y clausura del establecimiento. Resultan oportunas las expresiones del doctor Germán Bidart Campos: en el caso de las infracciones formales, los medios y medidas para combatir la evasión fiscal han de ser razonables, '... adoptarse, pero siempre con proporción debida y

66 CSJN "Godoy Roberto Carlos". *Fallos*. 316:1223.

relacionada con el fin' ('Reflexiones constitucionales sobre la incriminación de la evasión fiscal y las infracciones formales', ED, 27/9/93, p. 1)" [67].

El Tribunal Fiscal de Apelación utilizó dicha herramienta ante la aplicación de multa por ausencia parcial de documentación en el traslado de mercadería, invocando el artículo 71 del Código Fiscal [68].

Puede plantearse la duda referida a si resulta posible la aplicación del principio de insignificancia o bagatela al decomiso, o en todo caso a la multa sustitutiva del mismo. La controversia se dio a nivel nacional en torno al instituto de la clausura, interpretando la Corte Suprema que en virtud de las remisiones normativas que efectuaba la ley 11.683 el instituto era aplicable también a la misma [69].

Por la ubicación de la norma, nos parece que se ha querido evitar la aplicación de la bagatela al decomiso, más allá de que se trate de violaciones a los deberes formales. Adquiere relevancia el voto del Doctor BOGGIANO en la causa "Godoy" dejando asentado: "Que el art. 52 de la ley 11.683 dispone en su último párrafo que 'en los supuestos del artículo agregado a continuación del 42 y del art. 43, el juez administrativo podrá eximir de sanción al responsable cuando a su juicio la infracción no revistiere gravedad'. Como surge del texto legal transcripto, no se prevé dicha posibilidad para las sanciones de clausura, previstas en el art. 44. Sin embargo, tal silencio normativo no debe conducir inexorablemente a una interpretación restrictiva del art. 52 sin valorar las consecuencias de la misma (*Fallos*, 302:1284, entre muchos otros). Principios de integración constitucional aconsejan, ante la ausencia de una expresa autorización legal de aplicar analógicamente la nor-

67 Cámara Federal de Apelaciones de Resistencia, "Sánchez Negrette Liliana c/AFIP".

68 Sala III, "J.M. Pedroni...".

69 Causa "Godoy". En el mismo sentido se expidió el Juzgado Nacional de 1ª instancia en lo Penal Económico N° 5, en la causa "Álvarez José Omar", 15/09/1995.

ma, la extensión de la solución que prevé a la sanción dispuesta en el art. 44. En efecto, la recta solución de los casos, a la luz de sus particulares circunstancias, puede conducir al juez administrativo, o al tribunal del poder judicial que conozca por vía de apelación (confr. artículo agregado a continuación del 78, ley 11.683), a eximir de sanción al contribuyente por considerar irrisoria la infracción. La apreciación de las circunstancias habilitantes de esta solución excepcional corresponde al juez de la causa...".

Consideramos que ante casos en los que el bien jurídico tutelado no se afecte, o la vulneración sea insignificante, nada obsta a que el juez administrativo o el órgano judicial dejen sin efecto la sanción de decomiso, o en su caso la multa sustitutiva. De las causales que derivan en las sanciones referidas, puede apreciarse que en determinados casos en los que procede la pena, la afectación del bien tutelado es de poca envergadura.

VIII. Conclusiones

La figura del decomiso ha sido incorporada en la legislación tributaria bonaerense, generando un rechazo a nivel doctrinario y jurisprudencial. Los aspectos constitucionales discutidos, surgen desde la propia razonabilidad del instituto como sanción a infracciones a los deberes formales, sumado a aquellas cuestiones criticables derivadas de la propia regulación dada por el legislador al instituto.

La lucha contra la evasión y el resguardo de las facultades de fiscalización es una meta plausible del legislador, siempre y cuando los instrumentos sean los adecuados. La pérdida de los bienes se ha reservado para casos de suma gravedad en el ordenamiento jurídico argentino.

Al desentrañar las causales que motivan el decomiso, podemos concluir que muchos casos no ameritan semejante sanción. La situación mejoró con la incorporación de una multa sustitutiva, cuyo inconveniente consiste en partir de un piso mínimo en función al valor de los bienes trasladados, que no

siempre arrojará una pena justa. Recordemos que el artículo 60 del Código Fiscal ya contemplaba sanciones al incumplimiento a los deberes formales, estableciendo un mínimo y máximo de amplio espectro, a los fines de que el juzgador aplique la sanción adecuada al caso concreto, analizando todos los parámetros en juego.

Consideramos que no debe hacerse una aplicación mecánica del decomiso o su multa sustitutiva, teniendo la ARBA, como así también los jueces intervinientes, la facultad de analizar en cada caso si la conducta afectó centralmente al bien jurídico protegido que la ley ha tenido en miras preservar.

Si bien la Corte Suprema tuvo la oportunidad de declarar la constitucionalidad de la sanción de clausura en materia tributaria [70], la pérdida definitiva de los bienes de los contribuyentes es un paso más en la afectación de sus derechos; no se trata de una limitación temporaria de ejercer una actividad, estamos ante la perdida de los bienes, sanción reservada principalmente para los instrumentos de un delito, objetos vinculados al contrabando, o cosas peligrosas en sí mismas para la sociedad.

70 En el caso ya citado "García Pinto José por Mickey S.A.".

EL PROCEDIMIENTO RECURSIVO. EL DENOMINADO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

Carlos E. T. Bueno
y Ángel C. Carballal

Sumario: I. Introducción.- II. La impugnación de actos administrativos.- III. El recurso de reconsideración.- IV. La impugnación de la "visación" administrativa y la competencia en materia catastral.- V. El recurso de apelación. 1. El Tribunal Fiscal de Apelación bonaerense. Breve reseña histórica y su actualidad. 2. La competencia del Tribunal Fiscal de Apelación. 3. La admisibilidad formal del recurso de apelación. 4. El trámite del recurso. 5. El recurso de nulidad. Evolución y actualidad de la "teoría de la subsanación". 6. La sentencia del Tribunal Fiscal. Etapa de ejecución. 7. El recurso de aclaratoria. 8. Las costas en el recurso de apelación.- VI. Otros medios de impugnación en sede administrativa.- VII. Las medidas cautelares preventivas.- VIII. La impugnación de actos administrativos en sede judicial.- IX. El *solve et repete* y su alcance en la legislación provincial.- X. La pretensión anulatoria contra las resoluciones recaídas en los recursos de reconsideración y en los casos del artículo 142 del CF.- XI. La pretensión anulatoria contra las resoluciones recaídas en los recursos de apelación sustanciados ante el Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires.- XII. Conclusión

I. Introducción

Sin dudas, el cada vez más acentuado ejercicio de las facultades legales que el Código Fiscal, ley 10.397 y modificatorias, t.o. 2011 (de ahora en más CF), le otorgan a la recientemente creada [1] Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (en adelante ARBA), suscita la necesidad de precisar que el denominado "contencioso" nace precisamente a raíz de

1 Ley 13.766, BO 17/12/2007.

la contienda [2], es decir luego de que la autoridad de aplicación precisa su pretensión a través de los pertinentes actos administrativos, los cuales -huelga decirlo- deben cumplimentar con todos los requisitos que la doctrina exige a efectos de su validez como tales, fundamentalmente para que conforme la instancia adquieran viabilidad las consecuencias de legitimidad y ejecutoriedad de los que se encuentran investidos.

En la faz práctica y sin perjuicio del análisis posterior que se efectuará de otros supuestos controvertidos, la Administración materializa sus pretensiones respecto a la cuantía del impuesto pretendidamente adeudado mediante la disposición determinativa y en forma conjunta y/o separada de ésta y conforme la índole de la infracción, a través de una disposición sancionatoria.

Como contracara de los supuestos mencionados en el párrafo antecedente, en otras ocasiones la Administración se pronuncia como consecuencia de una petición de los contribuyentes y/o responsables, cuando en el ejercicio de derechos que les son propios, éstos solicitan una exención impositiva y/o la devolución de importes indebidamente ingresados al erario, en este último caso mediante la denominada demanda de repetición.

No está de más recordar que en todos los procedimientos administrativos debe imperar "La conquista de la plenitud del derecho sobre la administración, y no simplemente de la ley formal sobre ella", concepto éste "que ha creado lo que ha dado en llamarse la legalidad en la administración" [3], precepto que incluye otros aspectos obviamente relacionados en la materia bajo examen. Nos referimos -entre otros- a la verdad material objetiva y el formalismo moderado a favor del administrado.

2 GIULIANI FONROUGE, *Derecho Financiero*, volumen II, p. 694, Depalma, 1982.

3 Bartolomé A. FIORINI, "Proceso administrativo y proceso contenciosoadministrativo; procedimiento contenciosoadministrativo y procedimiento administrativo", La Ley. tomo 115. p. 1037 y sgtes.

II. La impugnación de actos administrativos

Adentrándonos ahora en la concreta problemática en estudio, cuadra trascribir la parte pertinente del artículo 115 del CF, que prevé:

"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) [4]".

Pensamos, en consonancia con lo establecido por el Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires, que el enunciado legal deviene taxativo [5].

Así el llamado Derecho Procesal Tributario deviene como ha dicho reputada doctrina, en "la culminación de las relaciones tanto del derecho material, como del derecho tributario administrativo" [6].

Corresponde precisar entonces que como consecuencia de la específica normativa aplicable a la materia en estudio, las vías de impugnación disponibles para los legitimados en el CF desplaza a las previsiones contenidas en el decreto ley 7647/70 y modificatorias de procedimiento administrativo, las que resultarán de todos modos de aplicación supletoria en los contenidos no puntualmente tratados en el Código tributario.

4 La ley 14.044, BO 16/10/2009, elevó este monto, que hasta ese momento era de $ 10.000. Comentaremos esta reforma *infra*.

5 Tribunal Fiscal de Apelación, Acuerdo Plenario n° 3, del 22 de abril de 2003.

6 Dino JARACH, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, p. 446, Abeledo-Perrot, 1999.

La afirmación que antecede encuentra sustento legal en el propio alcance que los artículos 1 y 97 del mencionado decreto ley 7647 prevén; a saber:

"Artículo 1°: Se regulará por las normas de esta ley el procedimiento para obtener una decisión o una prestación de la Administración Pública de Buenos Aires y el de producción de sus actos administrativos. *Será de aplicación supletoria en las tramitaciones administrativas con regímenes especiales*".

"Artículo 97°: Los recursos jerárquicos y de apelación no proceden: *a) Cuando una ley haya reglado de modo expreso la tramitación de las cuestiones administrativas que su aplicación origine, siempre que dicha ley prevea un recurso de análoga naturaleza*".

Los textos transcriptos, cuyo resaltado nos pertenece, establecen entonces excepciones al principio general aplicable en el ámbito administrativo, en su ámbito de aplicación y en materia recursiva, más allá de encontrarnos ante una aparente contradicción con las previsiones del artículo 135 del texto en análisis, que claramente faculta al Poder Ejecutivo a "sustituir los recursos administrativos de otras leyes y reglamentaciones, por el de la presente...", con la sin dudas sana intención de evitar una multiplicidad de recursos y plazos [7], pero cuyo apartamiento en materia tributaria creemos sobradamente justificado, conforme la autonomía del Derecho Tributario, entendida ésta no como una negación sobre la aplicación de los preceptos de otras ramas del Derecho, sino simplemente como lógico corolario del estatus jurídico alcanzado, como enfáticamente ha sido señalado -entre otros- por el Dr. José Osvaldo CASÁS [8].

7 Carlos A. BOTASSI y OROZ, MIGUEL H. E., *Procedimiento Administrativo de la Provincia de Buenos Aires*, p. 83, Segunda Edición corregida, actualizada y ampliada, Librería Editora Platense, La Plata 2012.

8 Ver su voto en la causa "Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/queja por rec. de inconst. denegado en: Sociedad Italiana de Beneficiencia en Buenos Aires c. Dirección Gral. de Catastro". del Tribunal

Una clara ratificación legal del principio de la especialidad en el tópico, se ha visto recientemente robustecida al sancionar el legislador la ley 13.930, B.O. 30-12-2008, Impositiva para el año 2009 que -en lo que aquí interesa- ha incorporado al CF el actual artículo 142, que crea un recurso "residual" por ante el Director Ejecutivo de la ARBA, procedente para la impugnación de todos aquellos actos administrativos de alcance individual o general que no tengan una vía recursiva específica, prevista por el Código citado.

Esta instancia, que sigue el modelo del recurso previsto por el artículo 74 del decreto reglamentario de la ley 11.683, pareciera descartar la aplicación supletoria de la ley 7647, en relación a la procedencia de las vías recursivas allí previstas, así como las vinculadas al trámite de las mismas.

Claramente entonces se ven ratificados los lineamientos expuestos; aunque sin perjuicio de las particularidades existentes en materia tributaria, no se desconoce la íntima relación con otras disposiciones aplicables a todo el procedimiento administrativo en general. Es lógico, nos encontramos ante la actuación del Estado como sujeto de Derecho Público.

III. El recurso de reconsideración

Como ya fuera descripto, ante actos de la ARBA que determinen tributos, impongan multas, liquiden intereses, rechacen repeticiones de impuestos o denieguen exenciones, queda disponible para los contribuyentes y/o responsables una opción -excluyente-, de interponer el remedio procesal del acápite o bien un recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de Apelación local (TFA) [9].

Superior de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, de fecha17/11/2003, publicado en LL 2004-D-270.

9 Sala II. en autos "Banco Columbia SA", del 16/10/2012.

Cabe advertir que al mencionar a las multas, quedan también incluidas las que alternan o sustituyen a las sanciones de clausura y decomiso, en tanto se dispongan solas, no resultando aplicables los procedimientos específicos de impugnación para estas sanciones agravadas (arts. 75, *in fine* y 89 bis del CF, texto según ley 14.333).

Como se advierte la competencia deviene de alzada, contra actos previamente dictados por la Autoridad de Aplicación, pero debe mencionarse la posibilidad de que habiéndose incoado una demanda de repetición y no resolviéndose ésta en los términos de ley, se permita al contribuyente interponer cualesquiera de los mencionados recursos, por considerar el artículo 139 del CF al silencio de la Administración como una denegatoria tácita.

La opción citada en el primer párrafo del presente capítulo no resulta viable cuando la suma controvertida no supere los pesos cincuenta mil ($ 50.000) [10], por no abrirse la competencia del TFA en razón del monto, debiéndose para realizar su cálculo adicionar al monto original del tributo adeudado el de la multa aplicada, para los casos en que se haya sustanciado conjuntamente el procedimiento determinativo y sumarial, como así lo disponen expresamente los artículos 69 y 113 del CF, pero en ningún caso se computarán a dicho efecto los intereses y recargos previstos en el plexo normativo aplicable, conforme lo dispuesto en el ya mencionado artículo 115 del código de rito, *in fine*.

En tal sentido, el mencionado monto -con igual método de cálculo al expuesto en el párrafo precedente-, también deberá aplicarse para aquellos casos en que los legitimados interpongan una demanda de repetición.

Para el supuesto específico de los actos denegatorios de exenciones, donde no existe monto determinado, la opción recursiva subsiste, agregando el artículo 115 del CF en su último

10 A partir del 1° de noviembre de 2009, la suma en cuestión se elevó, conforme ley 14.044. Hasta ese momento era de $ 10.000.

párrafo la siguiente afirmación: "De no manifestarse en forma expresa que se recurre por reconsideración, se entenderá que el contribuyente ha optado por el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de darse las condiciones del monto mínimo establecido en este inciso".

Al respecto de esta última disposición, cuadra mencionar que si bien a primera vista resultaría más favorable para el presentante ocurrir ante el TFA, por no resultar éste juez y parte en el procedimiento, el recurso bajo análisis no requiere obligatoriamente de erogaciones "extras", que sí se exigen en la apelación.

Concretamente hacemos referencia a la necesidad en este último de contar con patrocinio letrado o de Contador Público Nacional, ambos formalmente inscriptos para actuar en la jurisdicción de la Provincia y la obligatoriedad de abonar la correspondiente contribución, vigente en la legislación previsional aplicable, requisitos que se profundizarán en el capítulo referido a la actuación ante el mencionado Tribunal administrativo.

En verdad estimamos que la necesidad de verificar la real voluntad del apelante en caso de duda (reconsideración o apelación), aconseja que la autoridad de aplicación una vez recepcionadas las actuaciones -por elementales razones de economía procesal-, intime al contribuyente y/o responsable a efectos de que en el genérico plazo de 10 días hábiles administrativos indique la opción de su preferencia. De no hacerlo expresamente, deberán inmediatamente elevarse las actuaciones al TFA, en cumplimiento de lo previsto por el artículo 121 del CF.

Resulta claro que en ningún caso debe quedar sin resolución la petición del administrado, por remisión implícita al artículo 85 del decreto ley 7647 y modificatorias, aplicable al *sub examine*. Aun decidiendo su incompetencia en razón del monto, el TFA indica a la ARBA dar tratamiento a la impugnación como recurso de reconsideración, al ser clara la voluntad impugnatoria del recurrente.

Expuestas las cuestiones de procedencia del recurso de reconsideración, cabe hacer mención a una serie de desventajas que le acarrearía a los impugnantes elegir la presente opción.

En primer lugar la inexistencia de un juzgador imparcial; si bien en el punto suele haber una fuerte carga ideológica o de desconocimiento de la real actividad del organismo recaudador, seguramente por falta de publicidad de las estadísticas reales sobre el resultado de los mismos, el punto es objetivamente incuestionable.

Nos encontramos ante una prolongación de los procedimientos normados en las etapas anteriores donde la ARBA, a través de los incorrectamente denominados "jueces administrativos", ejerce discrecionalmente la jurisdicción, lo cual disminuye -en principio- las garantías del presentante.

Lo expuesto podría configurarse, por ejemplo, ante un ofrecimiento probatorio en la etapa recursiva, el cual resultare denegado por aplicación literal de las previsiones del artículo 116 del CF, que fulmina la posibilidad de incoar "otros medios que los ofrecidos durante el procedimiento de determinación de oficio, salvo que se refieran a hechos nuevos o estén vinculados con la legalidad del procedimiento determinativo o de la resolución recurrida".

Además -a diferencia de la ley de procedimiento tributario a nivel nacional 11.683 y modificatorias-, no existen remedios propios en el CF para instar a la resolución en término de los recursos, situación que puede sortearse mediante la aplicación supletoria de lo establecido en el artículo 79 del decreto ley 7647 y modificatorias y -en su caso- en la ley n° 12.008 de procedimiento contencioso administrativo local -pronto despacho para la configuración del silencio denegatorio-.

Sin perjuicio de lo expresado es posible también encontrar algunos aspectos ventajosos para el administrado que opta por la vía de la reconsideración. En primer lugar ya hicimos mención a la "gratuidad" de este remedio para el contribuyente y/o responsable, pero además existe una posibilidad cierta de que el mismo se resuelva en menor tiempo que la apelación ante el Tribunal Fiscal. Si bien es una afirmación que puede ser ob-

jeto de controversia, suponiendo que la estrategia procesal es acceder cuanto antes al fuero contencioso administrativo ¿no debe evaluarse la presentación del presente remedio procesal?

No debe perderse de vista que la interposición de los recursos establecidos en el artículo 115 del CF no exigen el pago previo de los conceptos controvertidos, pero -a la vez- no suspenden el cómputo de los intereses presuntamente adeudados, en consecuencia y reconociendo que las cuestiones debatidas son generalmente de importante complejidad técnica, una pronta resolución en el agotamiento de la vía administrativa podrá -eventualmente- producir menores perjuicios para el caso de una resolución judicial desfavorable. Salvo moratorias, claro está [11].

Retomando el punto de la no aplicación en esta instancia del principio *solve et repete*, cuadra mencionar que el último párrafo del artículo 117 del CF dispone: "será requisito de admisión, de cualquiera de los recursos mencionados, que el contribuyente regularice su situación fiscal en relación a los importes que se le reclaman y respecto de los cuales preste su conformidad".

A diferencia del sistema recursivo previsto por la ley 11.683, en cuyo marco los recursos no suspenden la intimación administrativa de pago, salvo por la parte agraviada (conf. doct. artículo 167), en Provincia, la primera parte del artículo 117 del CF otorga efecto suspensivo de la obligación de pago a su interposición.

El Maestro Dino JARACH [12] ha tenido oportunidad de expresarse sobre los fundamentos de esta exigencia, que no es nue-

11 Actualmente, mediante la Resolución Normativa de ARBA 10/13 y modif. se encuentra vigente un régimen de regularización de deudas fiscales que permite la regularización de deudas aun recurridas, y que bajo determinadas exigencias no operan como un allanamiento a la pretensión fiscal. A efectos de clarificar su alcance, ver Acuerdo Plenario n° 18 del TFA, de fecha 7 de mayo de 2009.

12 "El principio 'solve et repete' en el Derecho Fiscal argentino y especialmente en la Provincia de Buenos Aires". Revista Rentas, año II, n° 4,

va en el ordenamiento bonaerense: "... No se debe confundir con el 'solve et repete' el presupuesto procesal, que supedita el conocimiento de la impugnación del acto de determinación...a la condición de que el actor haya satisfecho las obligaciones fiscales contenidas en la determinación y no cuestionadas por él en el recurso. Ésta es una norma de claro fundamento. No puede prestarse el recurso para justificar la postergación del pago de obligaciones reconocidas expresa o tácitamente por el deudor...".

Algunas coincidencias y unas pocas e impertinentes disidencias con el prestigioso tributarista. Es, por un lado, indiscutible el fundamento del requisito. Paralelamente, la conformidad a la que alude la norma no sólo debe ser expresa, sino que también se puede presentar de manera tácita, ante la ausencia de agravios que impugnen, directa o indirectamente, esa porción del reclamo fiscal.

Ahora, si bien no constituye un supuesto específico de aplicación del principio del pago previo, no puede obviarse el parentesco cercano, en tanto se presenta sin dudas como un requisito de admisibilidad de los recursos, vinculado al pago de sumas de dinero (o más bien, a la regularización de lo conformado).

De hecho, entendemos que constituye un instituto cuyo incumplimiento al momento de oponerse alguno de los recursos que analizamos, puede ser subsanado, siendo carga de la ARBA o el TFA, intimar su cumplimiento bajo apercibimiento de rechazo *in limine* de la impugnación [13]. Paralelamente, a tenor de las previsiones del artículo 4° CF, entendemos aplicable a la especie lo dispuesto por el artículo 19 del Código Contencioso Administrativo (ley 12.008 y modif.), que con similar criterio al expuesto, en su parte pertinente dispone: "...

pp. 55/62.

13 SCBA, B. 58.622, "Marín, Verónica Elizabeth contra Municipalidad de Lanús. Demanda contencioso administrativa", del 30 de mayo de 2007.

Antes de correr traslado de la demanda, el Juez verificará el cumplimiento de este requisito procesal, a cuyo fin procederá a intimar al demandante el pago de la suma determinada, con exclusión de las multas y recargos, dentro del plazo de diez (10) días, bajo apercibimiento de desestimar por inadmisible la pretensión...".

Por último, debe notarse que el mencionado artículo 117 del CF no exige el pago de las sumas conformadas, sino su *"regularización"*. Interpretamos sobre el particular que la diferencia es sustantiva: no sólo el pago, sino una declaración jurada rectificativa (que obviamente habilitaría el apremio si no media el pago), la conformidad vía web en los términos de la disposición normativa serie "B" 40/06, o un acogimiento a moratoria, aun en un plan de cuotas, lleva al cumplimiento debido del requisito en análisis.

Un aspecto interesante a considerar es la cuestión de los plazos de interposición de los recursos. Va de suyo que el previsto en el código de rito (15 días) deviene perentorio como lo estipula el artículo 74 del decreto ley 7647 y modificatorias, sin perjuicio del plazo de "gracia" establecido en el artículo 69 del citado plexo normativo, y así lo han ratificado las diversas salas del TFA[14], pero la pregunta es: ¿la Agencia de Recaudación acreedora del crédito en ciernes podrá obviar el carácter imperativo del decreto ley 7647, en el marco de un recurso de reconsideración?

Nos inclinamos por la respuesta afirmativa, por estricta aplicación del principio que exige al Estado arribar a la verdad material objetiva, sumado a esto el hecho de que si el actual artículo 104 del CF permite a la Autoridad de Aplicación proponer el allanamiento, desistimiento, archivo o reliquidación de la deuda, en el marco de un proceso judicial de apremio, con más razón entonces debiera -a condición que los argumentos

14 Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires, "Leyes Raimundo", sala 1, del 13 de noviembre de 2008. "RHB", sala 2, del 14 de agosto de 2007. "Gas Areco", sala 3, del 6 de abril de 2009.

del apelante resultaren concluyentes en contra de la pretensión fiscal-, considerarlos en las etapas previas al inicio de la mentada acción judicial.

Sin embargo, ha de puntualizarse que el más Alto Tribunal de Justicia local ha ratificado reiteradamente el ya referido carácter perentorio de los plazos para interponer recursos, sin posibilidades de subsanación en la instancia judicial, aunque con la existencia de matices -que deberán analizarse en cada caso concreto- y que permitirían avalar fundadamente una solución como la propuesta en el párrafo anterior [15].

A su vez -por obvios para los destinatarios de esta obra- hemos dejado para el final la mención de otros requisitos elementales al momento de la interposición del remedio procesal en estudio, por ejemplo; la expresión de agravios, la acreditación de la personería en legal forma, la legitimación y la suscripción del escrito, además de la consideración que deberá hacer el recurrente sobre el efecto suspensivo que la presentación produce en el cómputo del plazo de prescripción para el ejercicio de las acciones y poderes que el Fisco tiene para perseguir el cobro de las obligaciones fiscales, el que se extiende hasta 90 días después de notificada la resolución del recurso.

En cuanto a las previsiones contenidas en el artículo 118 del CF en el sentido de que en forma previa a la resolución del recurso se "requerirá informe previo emanado de las áreas con competencia técnica legal de la Autoridad de Aplicación", es menester aclarar que la falta del mismo constituye un vicio grave, que podría acarrear la nulidad del acto administrativo[16], pero la discusión se centra en la forma en que se materializa el mismo en nuestro campo de estudio, toda vez que en la faz práctica la delegación para la resolución de los recursos de tratas se encuentra en cabeza de los funcionarios máximos con competencia en materia legal, los que deben ser abogados de la matrícula, circunstancia que a nuestro entender cumplimenta acabadamente el requisito legal.

15 SCBA, B. 60.510, "Sciutto, Eleodoro J. contra Provincia de Buenos Aires (Instituto de Previsión Social). Demanda contencioso administrativa", del 8 de febrero de 2006; B. 60.104, "Delledonne, Jorge Alberto contra Municipalidad de San Vicente. Demanda contencioso administrativa", del 29 de agosto de 2007.

16 SCBA, B. 65.796, "Deyherabehere de Shearer, María Rosa contra Provincia de Buenos Aires (Ministerio de Salud). Amparo", del día 3 de septiembre de 2008.

En este momento, estimamos necesario hacer hincapié en nuevas disposiciones incorporadas en los últimos años:

"Artículo 116°: Elegido por el contribuyente el recurso que estime adecuado, el mismo deberá 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.

En caso que la Autoridad de Aplicación no haya determinado domicilio, conforme lo dispuesto precedentemente, el recurso deberá ser presentado ante la dependencia que dictó la resolución recurrida". (Modificado primer párrafo por ley 13.405 [B.O. 30-12-2005]).

El recurso debe ser presentado ante la ARBA (emisora del acto que se pretende impugnar), mas no ante cualquier dependencia de la misma, sino, como principio general, en aquella cuyo domicilio se estableció en el acto recurrido a los efectos del procedimiento y, ante la ausencia de esta "constitución", en la dependencia que dictó el acto.

En la práctica, a partir de la estructuración interna del Ente, las precitadas disposiciones pueden implicar la necesidad de trasladarse cientos de kilómetros para poder realizar en forma la presentación. Si bien indudablemente la intención legislativa ha tenido en miras ordenar estas presentaciones, no puede obviarse analizar qué pasaría ante el incumplimiento del requisito: ¿se tendría por no presentado el recurso? Nada dice la norma al respecto.

Aunque no conocemos a la fecha antecedentes sobre cómo se ha resuelto la cuestión ante un eventual conflicto, no cabe sino adelantar respuesta negativa al mencionado interrogante. Si el recurso fuere presentado ante cualquier dependencia

de la ARBA, el mismo debe ser adjuntado a las actuaciones principales y tratado, reputándoselo válidamente incoado.

Más llamativa aparece la modificación referida a la firmeza de la resolución del recurso de reconsideración, la que a tenor de lo previsto en el artículo 119 del texto vigente se produce con la notificación de la misma.

Atento no encontrar mención específica de la intencionalidad de la reforma entre los fundamentos de la ley 13.930, estimamos que sólo cuestiones de índole operativa, en busca de una mayor celeridad en los tiempos del inicio del cobro judicial de las acreencias fiscales, con la consiguiente posibilidad del Fisco de tomar medidas cautelares una vez iniciado éste, y vista la vigencia del principio del *solve et repete* en instancia judicial al cual haremos mención en otro capítulo del presente, coadyuvaron a la convicción del legislador sobre la conveniencia de su sanción.

De cualquier manera la celeridad no siempre es sinónimo de eficiencia, y seguramente la reducción operada sobre el plazo de 15 días no cambiará la historia de la recaudación y del Derecho Tributario provincial, pero nos parece que el lapso mencionado anteriormente era más armónico con las disposiciones aplicables supletoriamente en la materia, verbigracia, un pedido de aclaratoria, que conforme las disposiciones de la ley 7647 (artículo 116) es de 48 horas. Afortunadamente el artículo 115 de la ley de procedimientos administrativos local dispone que: "En cualquier momento podrán rectificarse los errores materiales o de hecho y los aritméticos". Es más, el propio artículo 92 inciso b) del CF prevé un plazo de 15 días, contados desde la notificación del rechazo del recurso de reconsideración, para el pago de los gravámenes y en igual sentido deben entenderse las previsiones del artículo 67 del mencionado plexo normativo, en relación con las multas.

No abundaremos en lo que estimamos un esfuerzo de memoria desmedido y poco conducente de los plazos establecidos para la Administración, sin perjuicio de las herramientas ya descriptas en cabeza del agraviado en casos de demoras injustificadas, pero permítasenos destacar la imperiosa necesidad

de que en la resolución del recurso se efectúe una ponderada valoración de la prueba producida, conforme las pautas que nuestro más Alto Tribunal ha indicado en efectiva tutela de la garantía constitucional de defensa en juicio, y que podemos resumir en los siguientes conceptos:

"...se aprecia con meridiana claridad que el juzgador ha rechazado la prueba aportada por el recurrente, sin dar fundamentos concretos que posibiliten su descalificación...máxime cuando la parte substancial de la decisión del juzgador desestima la prueba aportada por insuficiente, mediante una afirmación que no encuentra respaldo en fundamento alguno. Así lo ha entendido V.E., en casos similares (v. *Fallos*, 323:3012 y 325:1028)...." [17].

Nuevamente, los ya referidos principios que informan toda la actividad de la Administración deben ser celosamente custodiados por ésta, a fin de asegurar una decisión conforme a derecho en relación con el administrado [18].

IV. La impugnación de la "visación" administrativa y la competencia en materia catastral

Adrede, hemos dejado para el final dos aspectos de la competencia material del recurso de reconsideración no siempre acabadamente profundizados.

En primer lugar, el del alcance que debe darse a los términos del artículo 301 del CF, que en su primer párrafo dispone:

"El impuesto correspondiente a los actos o contratos pasados por escritura pública se pagará por declaración jurada. La determinación impositiva se considerará practicada con respecto a los actos, contratos y operaciones pasados por es-

17 CSJN, "San José S.A. contra Administración Federal de Ingresos Públicos-Dirección General Impositiva", S. 549. XXXIX, del 12 de diciembre de 2006.

18 SCBA, B. 54.006, "Berto, Hugo Juan contra Provincia de Buenos Aires (Poder Judicial). Demanda contencioso administrativa", del 7 de julio de 1998.

critura pública, con la visación de los instrumentos respectivos realizados por las dependencias técnicas del organismo de aplicación...".

Específicamente la cuestión que se plantea es definir si la visación que realiza la propia Autoridad de Aplicación, enmarcada dentro de las particularidades que informan al Impuesto de Sellos constituye o no una determinación *strictu sensu*, ya que de ser así se encolumnaría el supuesto dentro de las vías de impugnación en análisis, amén de otras consecuencias jurídicas que exceden al presente.

La respuesta de la mayoría de la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, en el sentido de no considerar a la visación equiparable al específico término técnico de determinación y con la cual concordamos plenamente, echa luz sobre la cuestión [19].

En segundo lugar abordaremos, cuanto más no sea brevemente, un aspecto que se encuentra francamente alejado de la juridicidad -no siempre por causas atribuibles exclusivamente a la Autoridad de Aplicación-, pero que conlleva un evidente perjuicio para el administrado y que se refiere al "particular" sistema de impugnaciones de actos en materia catastral, regido por la ley 10.707 y modificatorias, los que revisten singular importancia por constituirse en la base de cuantificación para el impuesto inmobiliario.

En tal sentido al artículo 84 del citado cuerpo normativo establece:

"El organismo catastral podrá verificar las declaraciones juradas y efectuar relevamientos, totales o parciales, para determinar su correcta realización y las obligaciones fiscales que correspondan. Dicha determinación se notificará al interesado, junto con sus fundamentos, con los efectos previstos en el

19 SCBA, B. 53.514, "Frigorifico La Casera contra Provincia de Buenos Aires (Tribunal Fiscal de Apelaciones). Demanda contencioso administrativa", de fecha 22 de octubre de 2003.

Código Fiscal de la Provincia y contra ella podrán interponerse los recursos reglados en el mismo Código".

Como se advierte claramente la cuestión no deja dudas, estamos en presencia de una determinación en la cual consecuentemente debe asegurarse el pleno ejercicio del derecho de defensa del contribuyente y/o responsable y el acto administrativo resultante deviene impugnable a través del sistema analizado o bien como apelación ante el TFA, con iguales características a las señaladas para las determinaciones de oficio en materia impositiva. A igual conclusión se arriba cuando la ARBA ejerza las facultades dispuestas en el artículo 84 bis, conforme el procedimiento establecido en el 84 ter de la ley 10.707.

Algunas necesarias precisiones respecto a la exigibilidad del impuesto inmobiliario y en lo referido a la firmeza de las determinaciones presuntas y los efectos de eventuales correcciones que se practiquen con posterioridad, han sido receptadas por el legislador en la ley provincial 14.200 [20].

20 "Artículo 84 Bis.-En los casos en que el Organismo Catastral, en ejercicio de sus facultades de verificación, detecte la existencia de obras y mejoras no declaradas, deberá determinar de oficio la valuación fiscal de las mismas...". "Artículo 84 Ter.- El procedimiento de determinación previsto en el artículo 84 bis, se iniciará con una notificación al propietario, poseedor o responsable del inmueble, en la que se consigne el detalle de las obras y /o mejoras detectadas, o informadas por terceros, respecto del inmueble, y el valor que corresponde a las mismas por aplicación de las pautas fijadas en el citado artículo, otorgándole un plazo de quince (15) días para que formule descargo y/o presente las correspondientes declaraciones de avalúo.

Si dentro del plazo previsto, el propietario, poseedor o responsable del inmueble, cumple con la obligación de presentar las declaraciones juradas respecto de las obras y/o mejoras detectadas, se considerará cerrado el procedimiento.

Si no comparece o no presenta las declaraciones de avalúo, dentro de los diez (10) días de vencido el plazo previsto en el primer párrafo, el organismo catastral dictará resolución determinando de oficio la valuación fiscal del inmueble. Contra dicho acto podrán interponerse los recursos previstos en el Código Fiscal, con el efecto suspensivo de la obligación de pago del

No dejaremos de mencionar que evidentemente existen aspectos puntuales controvertidos en las normas referenciadas, por ejemplo las que hacen a la efectividad de las valuaciones fiscales, pero cuyo análisis no se corresponde con el alcance del presente trabajo.

Ahora bien, dentro del capítulo III de la ley 10.707 -del registro parcelario- se impone considerar las disposiciones de los artículos siguientes:

"Artículo 22°: De las observaciones y rechazos de inscripción de actas registrables el interesado podrá recurrir por reconsideración ante el titular del Organismo Catastral cuya resolución tendrá carácter definitivo en sede administrativa, dejando habilitada la vía judicial.

Artículo 23°: El recurso de reconsideración deberá interponerse dentro del plazo perentorio de veinte (20) días a contar desde la fecha de notificación del acto recurrido.

El recurrente deberá fundar el mismo y acompañar u ofrecer toda la prueba de que intente valerse no admitiéndose posteriores ofrecimientos de elementos probatorios, excepto por hechos posteriores a la interposición del recurso o de los documentos que no hubieran podido presentarse en aquella oportunidad por imposibilidad de hecho debidamente justificada y previamente invocada".

Como se observa de la normativa catastral, en el caso específico, no existe remisión alguna al CF e incluso se establecen plazos propios; por lo tanto estimamos que la voluntad del legislador fue la de excluir a la temática de tratas de la posibilidad de impugnación a través del recurso de apelación por ante el TFA. En igual sentido consideramos que en consonancia con el ya desarrollado principio de la "especialidad" y atento que se asegura la revisión por parte del superior jerárquico del organismo con facultades al respecto (hoy ARBA) y más allá del *nomen iuris* del instituto, éste contaría con la

Impuesto Inmobiliario previsto en dicho plexo legal. (Párrafo sustituido por Ley 14200 B.O. 24/12/2010)" Vigente: 25/12/2010.

virtualidad de agotar la instancia administrativa y habilitar -por ende- la instancia judicial, aplicándose supletoriamente en lo que corresponda el recurso residual recientemente incorporado como artículo 142 del CF, analizado en otra parte del presente, o bien -luego- las previsiones del decreto ley 7647.

A modo de colofón y como se desprende de las ideas expresadas, un correcto funcionamiento del instituto bajo tratamiento requiere de un organismo altamente capacitado, que cuidadoso del erario -al fin y al cabo ésta es su función-, no olvide los conceptos liminares que informan a todo el espectro de la ciencias jurídicas, para así lograr una mayor eficacia en su cometido y -por qué no- prestigiar a la figura como un remedio idóneo para resolver adecuadamente las controversias planteadas.

V. El recurso de apelación

1. El Tribunal Fiscal de Apelación bonaerense. Breve reseña histórica y su actualidad [21]

La historia de este Organismo resulta decididamente frondosa y rica. Debemos remontarnos al primer CF de la Provincia (ley 5246 de 1948) para ver a su antecedente inmediato, la Cámara Fiscal de Apelación que, integrada por tres miembros, funcionara hasta el año 1956.

Este Cuerpo, con competencias revisoras similares a las del actual, tuvo dos particularidades que no pueden obviarse en esta pequeña reseña. La primera refiere a su estructura, conforme las previsiones de la época: uno de los integrantes era el propio Ministro de Economía, quien además lo presidía. Obviamente, no se presenta esto como una buena solución a

21 Existe un muy buen trabajo sobre la historia del Tribunal, del cual abrevamos, elaborado por los Dres. Carlos Tribiño y Cecilia Salinas, publicado en una obra promovida por el propio Organismo como festejo de su 50 aniversario (agosto de 2006).

las finalidades propias de un Organismo de esta naturaleza y seguramente el extremo que comentamos habrá sido objeto de algunas críticas sobre el particular.

Pero la segunda es, sin dudas, la más especial de las referencias. Desde su nacimiento y hasta su extinción, la Cámara contó entre sus miembros ni más ni menos que con el Dr. Dino JARACH.

En 1956, por ley 9145, se crea el Tribunal Fiscal de Apelación, que continúa con su composición tripartita, aunque ya la totalidad de sus vocales son designados por el Poder Ejecutivo con acuerdo del Senado. Se fija en esta instancia toda una serie de características que aún hoy se mantienen y que marcan la naturaleza y bondades del Cuerpo: órgano desconcentrado, con independencia funcional, colegiado, inamovilidad de sus miembros, con claras funciones jurisdiccionales, amplias facultades para establecer la verdad de los hechos, posibilidad de apartamiento de lo alegado por las partes, impulso de oficio. En 1970, se sanciona su Ley Orgánica (7603) que ordena su competencia, composición, designación y remoción de sus miembros, funcionamiento y atribuciones y aún hoy, aunque con modificaciones, permanece vigente.

Durante 40 años, el Cuerpo funcionó marcado por la estabilidad, no sólo de sus criterios jurisprudenciales [22]. Fueron muy pocos los cambios en su composición (fundados más en el paso del tiempo que en otros motivos).

Sin embargo, la actuación del Tribunal se daba en una instancia sustancialmente distinta a la que hoy conocemos. Las vías recursivas del llamado "contencioso fiscal" eran sucesivas. Así, contra una determinación de oficio, se debía ocurrir en reconsideración por ante el Director Provincial de Rentas o

22 Un instituto que siempre ha servido para la unidad de criterios y la estabilidad de la jurisprudencia del Cuerpo es, sin dudas, el Acuerdo Plenario. Regulado por el artículo 13 bis de la Ley Orgánica, el Plenario ha recorrido toda la historia del Tribunal, siendo utilizado en numerosas ocasiones hasta nuestros días.

de Catastro Territorial, según el caso. Contra la resolución de estos funcionarios, se iba en apelación ante el Tribunal Fiscal.

En 1996, mediante la ley 11.796, se produce una sustancial reforma al sistema tributario provincial que toca de lleno al Tribunal. Sus miembros pasan a ser nueve, divididos en tres salas, conformadas cada una de ellas por dos profesionales abogados y uno contador. Paralelamente, aquellas vías recursivas dejan de ser sucesivas y pasan a optativas y excluyentes, con una marcada voluntad legislativa de prevalencia de la apelación: la opción sobre la vía debe ser expresa por el contribuyente. De no manifestarla, se presume la voluntad de apelar ante el Tribunal [23]. Ambas decisiones indudablemente van de la mano. El número de causas que ingresaron al Organismo creció exponencialmente. Sin embargo, un dato da cuenta de cierta problemática que sufre el Tribunal desde hace mucho tiempo: nunca, desde la reforma, se logró el funcionamiento pleno de sus nueve vocalías. Por distintos motivos ha sucedido esto, pero sobresale entre ellos la demora inexplicable en las designaciones pertinentes.

También es histórica, a pesar de los avances logrados en los últimos años [24], la insuficiencia de recursos humanos y materiales con los que cuenta.

En líneas generales, el importantísimo crecimiento de causas en trámite no ha sido acompañado del debido otorgamiento de medios para atenderlas. Esta realidad ha atentado, sin dudas, contra el óptimo funcionamiento del Tribunal Fiscal de Apelación y se ha traducido, muchas veces, en la dilación excesiva para resolver.

Sin perjuicio de lo expuesto, nada podrá conmover la convicción de encontrar en el Tribunal Fiscal una instancia indispensable para asegurar la tutela efectiva de los derechos y

23 Hoy por hoy, tal presunción legal ha sido atenuada severamente (ver Sala III, en autos "Cía. de Gas de la Costa SA", del 12/03/2013).

24 Un gran avance ha sido el desarrollo de la web del Tribunal (www.tfaba.gov.ar), no sólo para el conocimiento del Cuerpo desde lo institucional, sino principalmente, para lograr la publicidad de su jurisprudencia.

garantías de los particulares ante los reclamos fiscales, con la calidad técnica y el esfuerzo necesario para combatir aquellas carencias materiales.

2. La competencia del Tribunal Fiscal de Apelación

A diferencia de su par de la Nación, este Organismo jurisdiccional local no atravesó, a lo largo de su frondosa historia, grandes conflictos o debates sobre los alcances de su competencia.

Seguramente tal extremo se vio favorecido por las propias características del ente que, nuevamente a diferencia del nacional, únicamente posee prevista competencia de alzada, pudiéndose acceder a su jurisdicción sólo en recurso de apelación, nunca a través de instancia originaria.

Así lo dispone el artículo 1° de su Ley Orgánica n° 7603 (y modificatorias): "El Tribunal Fiscal de Apelación entenderá en los recursos que se interpongan en relación a 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 art. 36 de la ley 5738 (t.o. 57)". (Hoy art. 84 de la ley 10.707).

De la norma transcripta, surge claramente que esa naturaleza de alzada alcanza, en primer término, a las disposiciones dictadas por la autoridad de aplicación de las normas del CF. Nos surge evidentemente la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires como la principal autoridad.

Recordemos que con el nacimiento de dicha Agencia (ley 13.766), encontramos fusionadas en la misma, entre otras, a las ex Direcciones Provinciales de Rentas y de Catastro Territorial.

El artículo 109 de la ley 13.930 ha dispuesto: "Toda referencia normativa efectuada con relación a la Dirección Provincial de Rentas o Dirección Provincial de Catastro Territorial, debe

entenderse hecha a la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, en su carácter de Autoridad de Aplicación en materia tributaria y catastral, de conformidad con lo previsto por la Ley N° 13766".

Ahora bien, a tenor de las disposiciones del referenciado artículo 1° de la Ley Orgánica del T.F.A.B.A., cabe recordar que el artículo 8° del CF, dispone: "Son autoridades de aplicación la Dirección Provincial de Rentas (hoy ARBA) *y los organismos administrativos centralizados y descentralizados que -por ley- posean la facultad de recaudar gravámenes y aplicar sanciones en sus respectivas áreas...*".

Surge evidenciada en consecuencia, la posibilidad de que existan otras Autoridades administrativas cuyas resoluciones abran la competencia del Tribunal. En tal sentido, podemos citar como ejemplo a la Dirección Provincial de Energía, conforme las facultades recaudatorias y sancionatorias que le otorgan las leyes 7290 y 9038 y sus modificatorias [25].

Sin perjuicio de esta excepción, el recurso de apelación que nos encontramos analizando centra su procedencia contra determinadas disposiciones de la ARBA, en materia impositiva y catastral.

Así, como ya se expusiera en este acápite, en cuanto a las previsiones del Código Fiscal, vemos que se encuentran previstas dos posibles instancias de intervención ante el Tribunal. Bajo determinadas limitaciones y condicionamientos, el artículo 115 al que ya hemos referido la dispone ante "resoluciones de la Autoridad de Aplicación, que determinen gravámenes, impongan multas, liquiden intereses, rechacen repeticiones de impuestos o denieguen exenciones, en aquellos casos en que el monto de la obligación fiscal determinada, de la multa aplicada o el del gravamen intentado repetir supere

25 Sala I, en autos "Coop. de Electricidad de Balcarce Ltda.", del 11/06/2013.

la cantidad de pesos CINCUENTA MIL ($50.000) [26], no siendo computable para ello ni los recargos, ni los intereses de ley" [27].

Ésta es la primera previsión y la más importante, abarcando sustancialmente los casos de procedencia del recurso de apelación. Cabe advertir en este punto que, a diferencia de lo que ocurre en jurisdicción nacional, una resolución denegatoria del beneficio de exención de pago de un tributo, puede ser recurrida ante el Tribunal.

De la norma comentada surgía, asimismo, la ya referenciada voluntad legislativa sobre la prevalencia de la apelación sobre el recurso de reconsideración. La opción se mantiene ante la indeterminación de un monto reclamado por la Administración, se presume la voluntad de ocurrir ante el Tribunal Fiscal si no se opta en forma expresa y, por último, el monto que fijara el piso de accesibilidad a dicho Cuerpo, que fuera decididamente bajo. Cabe agregar sobre esto último, que hasta la sanción de la ley 13.405 (diciembre de 2005), el monto referenciado por el ex artículo 104 del Código Fiscal era de Pesos un mil ($ 1.000).

Sin embargo, un fuerte golpe de timón ha dado el legislador con la sanción de la ley 14.044 (BO 16/10/2009, con vigencia al 1° de noviembre de 2009), aumentando ese piso de accesibilidad a la suma de Pesos cincuenta mil ($ 50.000).

Los fundamentos que acompañaron el 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...".

26 Aumentado por ley 14.044, con vigencia al 1° de noviembre de 2009. Previamente era de $ 10.000.

27 La "obligación fiscal determinada" puede no coincidir con la suma "reclamada" por la ARBA o "controvertida". Se ha receptado que deben tenerse en cuenta los montos "determinados" (Sala III, en autos "Abril SA", del 29/07/2013).

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 aun 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 más "digna", con el mero paso del tiempo.

Cabe recordar a esta altura que, aun decidiendo su incompetencia en razón del monto, el TFA siempre ha indicado a la ARBA dar tratamiento a la impugnación involucrada como recurso de reconsideración, al ser clara la voluntad impugnatoria del recurrente [28].

Siguiendo con la competencia del Cuerpo, existe legislado otro caso en el citado cuerpo normativo, que resulta operativo en los supuestos en los que la Agencia de Recaudación no resuelva una demanda de repetición de tributos abonados indebida o erróneamente, dentro de los ciento ochenta días que prevé el artículo 135 ("Artículo 139: Si la Autoridad de Aplicación no dicta resolución en los términos establecidos precedentemente, se considerará que existe denegatoria tácita, autorizándose al contribuyente o responsable a hacer uso de los recursos del artículo 115, a su elección") [29]. Obviamente, el acceso a esta vía de revisión se encuentra sometido a las mismas condicionalidades en cuanto al monto en "litigio".

28 Sala II, en autos "Frigorífico Calidad Santa SA", del 14/02/2013; Sala III, en autos "Pereyra Gerardo Germán", del 27/06/2013, entre muchos otros.

29 Sala III, en autos "Valot SA", del 23/07/2012.

Por su parte, en materia catastral, bajo las mismas previsiones legales precitadas, se habilita la instancia del recurso de apelación, ante las Disposiciones que determinen de oficio la valuación fiscal de inmuebles, sobre la base de la revisión de declaraciones juradas de mejoras presentadas por los particulares, o ante la detección de obras y mejoras no declaradas, en los términos de los arts. 84, 84 bis, 84 ter y 84 quater de la ley 10.707.

Dentro de estos parámetros normativos, el Tribunal Fiscal se manejó casi sin sobresaltos, descartando la posibilidad de utilizar la vía de la apelación contra actos que no se encontraran previstos en lo que se consideró una enunciación taxativa de la ley, en las normas *supra* transcriptas. Así lo expresaba: "...cabe analizar si la presentación de fs.40 y vta. comporta recurso de apelación contra las intimaciones obrantes a fs. 38/39. Analizando lo expuesto, cabe destacar -liminarmente- que el art. 91 del Código Fiscal (T.O. 1999 y similares anteriores), establece que el recurso de apelación queda expedito respecto a las resoluciones que determinen gravámenes, impongan multas, liquiden intereses, rechacen repeticiones de impuestos o denieguen exenciones. En consecuencia, deviene inexcusable concluir que no se encuentra habilitada la vía recursiva que prevé dicha norma cuando la decisión impugnada no reviste el carácter de 'resolución', en tanto no reúne los elementos esenciales que configuran las mismas (conf. art.107 del Decreto-Ley n°7647/70; arts. 4° y 90 cctes. del Código Fiscal, T.O.1999 y similares anteriores; T.F.A.B.A., autos 'Francisco Pérez', sent. del 20-03-84; íd. autos 'Cisilotto Hnos. S.A.C.I.F. e I.'; sent. del 28-10-83, entre otras). Que, en consecuencia de lo expuesto, al no estar prevista la vía recursiva intentada (apelación), para atacar decisiones que no constituyan resoluciones, en los términos y con los alcances que cabe atribuir al acto administrativo de mención, forzoso resulta concluir que la presentación en tratamiento no ha abierto la competencia del Tribunal Fiscal de Apelación, lo que así se declara..." (Sentencia de fecha 26/11/01, Sala II, en autos "Videgard S.A.". En idéntico sentido, Sala III, sentencia en autos "Rivero Nancy Noemí" del 12-7-01 y en "Gatti Luis" del 12-10-01).

Sin perjuicio de lo expuesto, en los últimos años lo que parecía una pacífica doctrina del Tribunal, sufrió bruscos cambios a partir de sentencias que modificaron esos históricos criterios, a partir de actos emanados de la entonces Dirección Provincial de Rentas que tenían como fundamento legal normas de emergencia dictadas por la Legislatura Provincial.

No ha sido esto producto de la casualidad. A nadie escapa que a partir del año 2002, la Administración Tributaria provincial produjo rotundos cambios en su accionar, generando innumerables e inéditas herramientas, muchas de ellas ambiciosas y conflictivas, que llevaron a los contribuyentes a la búsqueda de alternativas de defensa.

El primero de los casos se genera a partir del aumento de alícuota del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, dispuesto por el artículo 36 de la ley 12.727, norma que adoleció de una evidente falta de claridad sobre cuál era la vigencia del aumento dispuesto, ya que por un lado, se remitía a la ley 12.576 (Impositiva para el año 2001) y por otro se extendía dicha suba hasta la finalización del proceso enmarcado en el Acuerdo entre el Estado Nacional y la Provincia del 10.04.01 (lo que llevaba a interpretar sobre su aplicación a períodos fiscales posteriores).

Muchos contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos dejaron de aplicar el aumento de alícuota a partir de la primera posición del período fiscal 2002. Ante esto, la entonces Dirección Provincial de Rentas procedió a remitirles intimaciones de pago de la diferencia resultante, amenazando con iniciar la ejecución judicial ante su incumplimiento.

Dicha advertencia no resultaba conforme a derecho, toda vez que de conformidad a lo dispuesto por los artículos 43, 44, y concordantes anteriores del CF, la impugnación de una declaración jurada presentada por los contribuyentes sólo puede realizarse mediante el procedimiento de determinación de oficio [30].

30 Cabe mencionar que el texto vigente del artículo 44 del CF exceptiona a la Autoridad de Aplicación de la obligatoriedad de llevar adelante el

Recibidas las intimaciones, muchos de estos contribuyentes ocurrieron ante el Tribunal Fiscal, apelándolas.

Planteadas por parte de la D.P.R. sendas excepciones de incompetencia, se produjeron en el ámbito del citado Cuerpo sentencias contradictorias. Con fecha 12/12/02, la Sala II en autos "Carrefour Argentina S.A." mantiene el criterio tradicional del Tribunal, rechazando su competencia en el caso. Sin embargo, con fecha 27.03.03, la Sala I, en autos "Supermercados Norte S.A.", se pronuncia en sentido contrario, con el voto mayoritario de los Vocales, Dres. Luis Adalberto FOLINO y María Cristina QUIROGA (disidencia de la Dra. Silvia Inés WOLCAN). En líneas generales, el fallo en cuestión se fundamenta en el carácter de determinación de oficio que tendría la intimación apelada, generándose en consecuencia y por vía analógica el supuesto de procedencia previsto por el artículo 115 del Código Fiscal (t.o. 2011 y correlativos anteriores).

La descripta existencia de criterios encontrados entre distintas Salas del Cuerpo, disparó las previsiones del artículo 13 bis de su Ley Orgánica n° 7603 (y modificatorias), exigiéndose la reunión plenaria de sus miembros para fijar una interpretación uniforme de la ley.

Tal acuerdo, identificado con el número 3, que se logra con fecha 22 de abril de 2003, genera la doctrina legal fijada por mayoría: "La competencia del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires ha sido enunciada en forma taxativa por la ley, no comprendiéndose en dicha enunciación la simple intimación de pago ni otras decisiones que no sean el resultado de aplicar el procedimiento establecido en el Código Fiscal o leyes especiales".

Como puede observarse, la cuestión en debate aparecía, a través de la doctrina fijada, como cerrada. Sin embargo, la

procedimiento de determinación de oficio, en los casos que el contribuyente compute contra el impuesto determinado conceptos improcedentes, como retenciones y percepciones o cuando aplique alícuotas diferentes a las establecidas en la Ley Impositiva para la actividad por él declarada.

cuestión de competencia vuelve a ser materia de debate poco tiempo después en el seno del Tribunal, a partir de actos de la entonces Dirección Provincial de Rentas que aplicaron otra norma polémica: el artículo 48 y concordantes de la ley 12.397, por el que se establecía la novación de todas las obligaciones tributarias adeudadas, no prescriptas al 1° de enero del año 2000, correspondientes a los gravámenes cuya Autoridad de Aplicación sea la Dirección Provincial de Rentas. Por su parte, el artículo 50 de la ley, disponía que *la Autoridad de Aplicación dictaría una resolución liquidando el monto de la deuda, la que podía ser impugnada por el contribuyente, dentro de los quince días hábiles de ser notificado, con fundamento, exclusivamente, en errores de cálculo o en el pago total o parcial de la deuda.*

Podemos observar que el procedimiento descripto previó un mecanismo de impugnación específico, acotado en cuanto a los agravios posibles de oponer.

No tardó en plantearse el interrogante: la resolución de la Dirección Provincial de Rentas consolidando la deuda novada, o bien, resolviendo la impugnación planteada ¿resultaba pasible de apelación por ante el Tribunal?

Nuevamente surgieron pronunciamientos contradictorios: abrió la competencia la Sala II en "Foa Sergio Walter (Bosque S.C.A.)", sentencia del 2 de octubre de 2003 y en "Empresa Rápido Argentino", sentencia del 15 de octubre de 2003. Por su parte, la Sala I rechazó la competencia en "Sastre, Nélida María" y "Nuesch, Guillermo Ulises", ambos pronunciamientos del 3 de agosto de 2004.

Así las cosas, la controversia terminó con Acuerdo Plenario, identificado con el n° 7, celebrado en este caso con fecha 8 de marzo de 2005, que fijó, nuevamente por mayoría, la siguiente doctrina legal: "El procedimiento especial instrumentado por la Ley 12.397 no habilita la competencia del Tribunal Fiscal para entender en los recursos de apelación que se interpongan contra la resolución definitiva de consolidación de deuda impositiva de la Autoridad de Aplicación, por haberse agotado con el dictado de ésta la instancia administrativa".

Más acá en el tiempo, el Tribunal se ha declarado incompetente en casos de recursos interpuestos contra las denominadas "liquidaciones express", efectuadas por la ARBA, en los términos de los artículos 39 bis y 50 del CF [31]; contra meras comunicaciones de la ARBA [32]; contra actas de infracción [33]; contra informes técnicos [34]; contra actos preparatorios de la ARBA [35]; o bien el rechazo de este Organismo al levantamiento de cautelares en un apremio [36].

En materia catastral, ha entendido que no siempre que se cuestionen actos de la Administración acerca de la determinación de la valuación fiscal de los inmuebles, se abre la competencia de ese Organismo. A la luz de lo prescripto por la ley 10.707, entendió que queda circunscripta a aquellas materias que involucren cuestiones relativas a las "características de los bienes", quedando fuera de la esfera del Tribunal aquellas cuestiones que tienen por objetivo la fijación de los valores unitarios básicos respecto de la generalidad de los inmuebles [37].

Por último, existe un antecedente en que el Tribunal ha aceptado su competencia, ante la apelación contra un acto de la ARBA que denegaba bonificaciones adicionales para el pago del Impuesto Inmobiliario, otorgando a tal liberalidad un tratamiento análogo al de las exenciones, cuya denegatoria, como expresáramos, se encuentra prevista por el citado artículo 104 como causal de procedencia del recurso [38].

Como conclusión, podemos observar que si bien el Tribunal entiende en un frondoso catálogo de supuestos, siempre ha

31 Sala II, en autos "Pisa Alejandro", del 21/02/2008 y en autos "Spinelli Claudio", del 19/03/2009.

32 Sala II, en autos "Galarreta de De Cano", del 07/04/2009.

33 Sala III, en autos "Selles Pablo Eugenio", del 11/10/2012.

34 Sala I, en autos "Caja de Previsión Social Abogados", del 24/05/2012.

35 Sala II, en autos "Sirion SRL", del 14/05/2013.

36 Sala III, en autos "López", del 25/06/2013.

37 Sala II, por mayoría, en autos "Tonelli Federico", del 13/11/2007.

38 Sala III, en autos "Yaguarón S.A.", del 28/02/2008.

aplicado un criterio estricto al momento de evaluar nuevos supuestos que pudieran abrir su competencia, aun bajo distintas composiciones del Cuerpo.

Muchas voces críticas se han alzado contra esta postura. Sin embargo, nos parece revelador utilizar las mismas palabras del Tribunal: "...la Ley de Procedimientos Administrativos en su tercer artículo preceptúa que la competencia de los órganos se 'determinará por la Constitución de la Provincia, las leyes orgánicas administrativas y los reglamentos que dicte el Poder Ejecutivo...La competencia es irrenunciable y se ejercerá precisamente por los órganos administrativos que la tengan atribuida como propia...'. En virtud de ello, debe considerarse que la misma es entendida como la aptitud de obrar del órgano. Sostiene Gordillo que en derecho público la competencia no se presume y debe estar otorgada en forma expresa o razonablemente implícita por una norma jurídica ('Tratado de Derecho Administrativo', T. I. Cap. IX-9. Ed. Macchi.). Fiorini, por su parte, resalta que debe provenir de una norma, 'las atribuciones de cada órgano se establecen por disposiciones legales, sea de sustancia administrativa o legislativa' ('Manual de Derecho Administrativo', pág. 322. Ed. La Ley) y por consiguiente ninguna competencia puede existir en el ámbito administrativo sin una regla de derecho que lo regule. En este orden, debe tenerse presente que las normas que la atribuyen a los órganos jurisdiccionales del Estado, son de orden público ya que se trata en definitiva del 'poder jurisdiccional que la Constitución, la ley o los reglamentos... atribuyen a cada fuero o a cada tribunal o juez'..." [39].

3. La admisibilidad formal del recurso de apelación

Analizada la cuestión de la competencia, corresponde abocarnos al estudio de los requisitos de admisibilidad formal

39 Sala III, en autos "Farmacia Plaza San Justo S.C.S.", del 12/02/2009.

del recurso de apelación. Adelantamos que muchos de ellos resultan análogos a los ya analizados en relación al recurso de reconsideración, aunque se revela la existencia de algunos que constituyen verdaderas particularidades y que requieren especial atención. Asimismo, es de advertir que, desde la reforma referenciada que se introduce con la ley 11.796, corresponde al propio Tribunal el examen de tales requisitos y la admisibilidad formal del recurso.

El primer elemento a estimar es el plazo. Como ya se analizara respecto al recurso de reconsideración, dispone el artículo 115 CF que el recurso debe ser presentado dentro de los quince días de notificado el acto que se pretende recurrir. Si bien la norma no aclara si se trata de días corridos o hábiles, se hace operativa la manda del artículo 3° del CF, entendiéndose que el plazo debe contarse en días hábiles. Y no sólo eso: es criterio aceptado tanto por el Tribunal como por la propia ARBA, que se trata de días hábiles administrativos, no computándose aquellos en los que se verifica un asueto, un feriado propio de la Administración o un paro de actividades. Como ya se expusiera, se recepta por aplicación supletoria la posibilidad de presentarse el recurso el día hábil inmediato posterior al del vencimiento, y dentro de las cuatro (4) primeras horas del horario de atención (artículo 69 ley 7647, texto según ley 13.708).

No se ha admitido sin embargo, la "mejora" ni la ampliación de fundamentos extemporánea del recurso ya presentado [40].

Respecto a la acreditación de la personería que se invoque, no existen cuestiones puntuales a destacar, con la salvedad de evidenciar que el CF no contempla normativa específica alguna al respecto, por lo que se hace operativa la aplicación supletoria de otros plexos, de conformidad a lo dispuesto por su artículo 4°, en particular, la ley 7647 y el Código Procesal Civil y Comercial.

En cuanto al lugar de presentación del recurso, el artículo 116 impone precisiones que pueden llegar a generar situaciones cuanto menos debatibles, atendiendo a los principios generales que rigen el procedimiento administrativo. Se remite sobre el particular a lo expuesto en este Capítulo, al analizarse la cuestión sobre el recurso de reconsideración.

40 Sala I, en autos "Olivera José Luis", del 22/03/2012, Sala III, en autos "Centro Médico Fitz Roy SA", del 07/03/2013.

Es necesario advertir en este contexto que la ARBA tiene cinco días hábiles para elevar los actuados y el recurso al Tribunal, contados desde la fecha de interposición (artículo 121 CF). Si se incumple esta manda, el recurrente puede ocurrir directamente ante el Tribunal, el que podrá exigir a la ARBA esa remisión, dentro del tercer día (artículo 129 CF).

En cuanto al contenido del escrito, regula la cuestión el artículo 120 del CF: "El recurso de apelación deberá interponerse por escrito, expresando punto por punto los agravios que cause al apelante la resolución recurrida. El recurrente deberá constituir domicilio en la ciudad de La Plata y ser representado o patrocinado por abogado o contador público matriculado en la Provincia de Buenos Aires".

Si bien la expresión de agravios constituye un elemento esencial de cualquier impugnación, y deviene particularmente necesario en el procedimiento contencioso tributario a partir de la exigencia de regularizar las sumas conformadas expresa o tácitamente, tal requisito se destaca especialmente en el recurso que analizamos, por encima del caso de la reconsideración.

Ha sostenido históricamente el Tribunal: "...la expresión de agravios por parte del interesado contra el acto que se impugna es requisito esencial del recurso de apelación...tal exigencia implica que el apelante debe hacer una razonada crítica del acto que cuestiona y señalar, en forma concreta, cuáles son los puntos del mismo que le perjudican o afectan, expresando los fundamentos de su disconformidad ('Alígena Argentina S.A.' del 13/03/84 y 'Cooperativa Rural General Viamonte' del 05/12/89, entre muchas otras)..." [41].

41 Sala III, en autos "Transp. Metrop. Belgrano Sur S.A.", del 31/03/2009.

Paralelamente, se ha vedado también la remisión a otros escritos como fórmula simplificante de impugnación: "...la Sala observa que los recurrentes no han formulado agravio concreto, sino que se limitan a esbozarlos genéricamente con remisión a presentaciones anteriores...Dicha omisión, como reiteradamente se ha pronunciado este Cuerpo, determina la improcedencia del recurso (Sentencias T.F.A.B.A. t. 1958, pág. 87, t. 1962/63, pág. 244, t. 1964/65, pág. 308, entre otras), dado que el no hacer él una crítica más o menos seria y razonada de la resolución que se impugna, no merece ser tenido como tal (T.F.A.B.A., sentencia del 11 de mayo de 1976, *in re* 'Menéndez, Juan Antonio')" (T.F.A.B.A. Juzgado de 1ª Instancia en lo Civil y Comercial N° 9 -Secretaría N° 8 ('García Miguel Vicente; García Juan Carlos y García Oscar Alfredo s/Quiebra)' sentencia del 5-11-85, Reg. 4438 y su remisión a Sentencias T.F.A.B.A. t. 1959, pág. 91, t. 1964/1965, pág. 181, entre otras). De ese modo, la idoneidad de la crítica debe autoabastecerse en el propio escrito que materializa la interposición del recurso, sin que pueda suplirse ello analizando presentaciones anteriores o posteriores del sujeto apelante o de cualquier otro interviniente en el proceso. Va de suyo que al optar el recurrente por formular adhesión al escrito de apelación formalizado por otro sujeto, ata la suerte de su impugnación a la que corra la restante presentación efectuada. El rechazo de ésta -sea por motivos formales o materiales- determina que deba adoptarse idéntica solución respecto de la pieza por medio de la que se concretó la mencionada adhesión. Por ello, no resulta posible abordar el análisis de las cuestiones contenidas en los recursos de apelación en tratamiento, con relación a la determinación impositiva practicada por la Autoridad de Aplicación, en los que se traduce sólo una mera disconformidad que impide su evaluación como 'agravio'..." [42].

42 Sala III, en autos "El Rápido Argentino S.A.", del 11/07/2008.

En cuanto a la constitución del domicilio, ha entendido el Tribunal que el mismo debe efectivizarse dentro del radio urbano de la ciudad de La Plata [43].

Por su parte, el patrocinio letrado obligatorio [44] conlleva el pago de las obligaciones dispuestas por los artículos 12° y 13° de la ley 6716 (T.O. decreto 4771/95), con las consecuencias previstas en su artículo 15 en caso de incumplimiento: "El Capital de la Caja se formará: ...g) Con una contribución...En las actuaciones con intervención letrada ante el Tribunal Fiscal de Apelación que será del dos por mil (2 o/oo) del valor cuestionado" (art. 12°). "Al iniciar su actuación profesional en todo asunto judicial o administrativo, con la única excepción de las gestiones que no devenguen honorarios, el afiliado deberá abonar como anticipo y a cuenta del diez (10) por ciento a su cargo que fija el inciso a) del artículo anterior, la cantidad de un 'jus previsional' cuyo valor monetario móvil representará una suma que no podrá ser superior a un 3 % del monto de la jubilación ordinaria básica normal..." (art. 13°). "En el territorio de la Provincia de Buenos Aires, los Jueces y Tribunales, así como los funcionarios y Tribunales de la Administración Pública y de Entes Públicos no Estatales -con jurisdicción en el mismo-, no darán trámite alguno a las peticiones formuladas por afiliados de la Caja o patrocinadas por ellos, sin que acrediten el pago...y/o la parte obligada el de la contribución del inciso g) del art. 12°, según el caso" (art. 15°) [45].

Curiosa es la situación que se genera ante la presentación de un recurso con patrocinio letrado, o por apoderado en tal calidad, sin los pagos referenciados. En tanto requisito subsanable, el Tribunal intima el cumplimiento de las normas

43 Sala III, en autos "Guardo Alcides Raúl", del 28/02/2012.

44 Sala III, en autos "Ferreyra Fernando" y "Zambellini Adrián", del 28/02/2013 y 12/03/2013, entre otros.

45 Por Acuerdo Plenario N° 10 del 28/03/2006, el TFA ha aclarado que aquellos sujetos exentos del pago de tasas por servicios administrativos (art. 330 del CF, t.o. 2011), tampoco estarán obligados al pago de la contribución prevista por la ley 6716.

detalladas *supra* dentro del plazo de diez días. Sin embargo, más allá de la posibilidad de no dar trámite a la petición, conforme se expusiera, no existe previsión legal alguna sobre las consecuencias del incumplimiento a la intimación.

Históricamente, se ha echado mano al instituto de la caducidad del procedimiento. El artículo 127 del decreto ley 7647 dispone: "Transcurridos seis meses desde que un procedimiento promovido por un interesado se paralice por causa imputable al mismo, se producirá su caducidad procediéndose al archivo de las actuaciones...". Atento tal circunstancia y considerando que el artículo 128 de la citada ley 7647 faculta a que este instituto sea declarado de oficio al vencimiento del plazo, el Tribunal declara la caducidad del procedimiento, respecto de los apelantes. Asimismo, entiende que la caducidad operada en instancias ulteriores a la primera, acuerda fuerza de cosa juzgada a la resolución recurrida (conforme artículo 318 del Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires, aplicable por imperio del artículo 4° del CF), por lo que declara la firmeza del acto apelado.

Por su parte, dispone la comunicación respectiva a la Caja de Previsión Social para Abogados de la Provincia de Buenos Aires, denunciando la falta de pago del jus previsional.

Dos negativas consecuencias se patentizan ante las particularidades descriptas. Existe un "tiempo muerto" de seis meses, dentro del cual la Administración debe asumir la imposibilidad de exigir el pago del monto en discusión, mientras que el contribuyente ve sustancialmente acrecentada su deuda, por el devengamiento de intereses (artículo 86 CF) [46].

46 Establece el mencionado art. 121 CF, en su parte pertinente: "... Recibidas las actuaciones por el citado Tribunal, el mismo verificará la existencia de defectos formales en la presentación, intimando de corresponder al contribuyente, representante, apoderado o patrocinante a su subsanación en el plazo de diez (10) días, bajo apercibimiento de declarar firme la resolución recurrida. Si se verificara el incumplimiento de lo intimado dentro del plazo indicado en el párrafo anterior, o se tratara de defectos formales insubsanables, el Tribunal Fiscal de Apelación declarará firme

4. El trámite del recurso

A diferencia de las escasas previsiones existentes respecto al trámite del recurso de reconsideración, tanto el CF, como la Ley Orgánica 7603, como el Reglamento de Procedimiento del Tribunal [47], regulan pormenorizadamente el trámite de las causas en sus distintas etapas procesales. Remitimos al efecto a la lectura de los plexos mencionados.

Sin perjuicio de ello, merece especial atención la cuestión probatoria, a la luz de la norma contenida en el artículo 124 del CF, la cual haciendo remisión al artículo 116 que ya comentamos, prohíbe con ciertas salvedades, el ofrecimiento de nuevas pruebas en la apelación, respecto de aquellas ofrecidas en las instancias anteriores del procedimiento.

Resulta este impedimento decididamente debatible, en cuanto lo confrontamos con los principios de verdad material, de tutela jurisdiccional efectiva y el propio derecho de defensa. Sobre todo cuando observamos que recién a esta altura del proceso, los contribuyentes y responsables cuentan necesariamente con patrocinio de profesional.

Sin embargo, creemos que este imperativo procesal puede llegar a ceder en supuestos de excepción, frente a las facultades del propio Tribunal, en cuanto al impulso de oficio del procedimiento (artículo 14 ley 7603) y la disposición de medidas para mejor proveer (artículo 125 del CF).

Asimismo, no nos parece inocuo el agregado de un último párrafo al citado artículo 124 CF por parte de la ley 13.405 (diciembre de 2005), el cual reza: "...El Tribunal Fiscal tendrá amplias facultades para apreciar la admisibilidad de las medidas probatorias propuestas y, en su caso, ordenar su pro-

la resolución recurrida dentro de los siguientes veinte (20) días y remitirá las actuaciones a la Autoridad de Aplicación, para que la misma proceda de corresponder, conforme a lo previsto en el inciso a) del artículo 104 del presente Código".

47 Acuerdo Extraordinario n° 203 (B.O.28/03/2000) y modificatorios.

ducción, pudiendo desestimar aquellas improcedentes, innecesarias o meramente dilatorias".

Por lo demás, merece recordarse que, con aplicación supletoria del artículo 377 del C.P.C.C.B.A., cualquier decisión del tribunal en materia probatoria deviene irrecurrible [48].

5. El recurso de nulidad. Evolución y actualidad de la "teoría de la subsanación"

Por expresa disposición del artículo 128 del CF, el recurso de apelación comprende el de nulidad, la cual, en principio, podrá fundarse en la omisión de alguno de los requisitos establecidos en los artículos 70 y 114 (contenido esencial de las disposiciones sancionatorias o determinativas de oficio), incompetencia del funcionario firmante, falta de admisión de la prueba ofrecida conducente a la solución de la causa, no consideración de la prueba producida o que admitida no fuere producida cuando su diligenciamiento estuviera a cargo de la Autoridad de Aplicación.

Decimos en principio, porque la enumeración detallada lejos se encuentra de ser taxativa. El recurso de nulidad no obstaculiza el planteo de esta consecuencia jurídica por cualquier otra causal que produzca un menoscabo evidente a los derechos y garantías del apelante.

Sin perjuicio de ello, el Tribunal ha sido históricamente estricto sobre el punto: "...En este contexto debe recordarse que, como reiteradamente lo ha sostenido este Cuerpo, el objetivo de las nulidades es el resguardo de la garantía constitucional de la defensa en juicio, debiendo acreditarse en cada caso el perjuicio concreto de ese derecho. Las nulidades no pueden decretarse para satisfacer un interés teórico, sino únicamente cuando ellas hayan redundado en un perjuicio positivo para el derecho de quien las solicita. Lo contrario sería declarar la

48 Sala I, en autos "Acrópolis Cables S.A.", del 31/03/2009, entre muchas otras.

nulidad por la nulidad misma. En tal sentido, tanto la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires como la Corte Suprema de Justicia de la Nación en repetidas oportunidades han declarado que la existencia del perjuicio debe ser concreta y debidamente evidenciada (SCBA, LL. T. 70, pág. 587 y *Fallos*, 262:298)..." [49].

Asimismo, "...También este Tribunal ha resuelto, desde antiguo, respecto del modo como deben decidirse ciertas nulidades, descartando las que no tengan interés práctico y sólo puedan tal vez satisfacer un prurito puramente formal y externo, vacío de todo contenido eficiente...es menester advertir que las formas procesales no son válidas por sí mismas y no habiendo mediado perjuicio para el contribuyente o, por lo menos, no habiendo sido expuesto éste en el recurso del sub-exámine, deviene improcedente la declaración de nulidad..." [50].

Por último, "...Este Cuerpo ha dicho en anteriores pronunciamientos que para que proceda el recurso de nulidad es necesario que la violación y omisión de las normas procesales se refieran a aquellas de carácter grave y solemne, capaces de poner en evidente peligro el derecho que le asiste a la parte reclamante, influyendo realmente en contra de la defensa con restricción palmaria del derecho a ser oído. Al efecto cabe recordar que las nulidades deben interpretarse restrictivamente y sólo declararse cuando medie un interés lesionado que, en la especie, no se vislumbra como tal..." [51].

Queda claro que es criterio unánime del Tribunal el análisis estricto de las nulidades planteadas. No puede obviarse en este análisis que, a diferencia del sistema nacional, el planteo de nulidad no genera riesgo de costas ante su eventual rechazo, por lo que mayoritariamente suele echarse mano al mismo, muchas veces sin mayores fundamentos.

49 Sala III, en autos "YPF S.A.", del 23/04/2009.
50 Sala II, en autos "Molino Navarro S.R.L.", del 23/04/2009.
51 Sala I, en autos "Gross Daniel", del 05/02/2009.

Sin embargo, tal extremo no debe llevarnos al error de entender que rige en el Cuerpo una intencionalidad permisiva ante las deficiencias procesales ciertas de los jueces administrativos, cuando los requisitos referenciados se encuentran patentizados en una causa.

Sobre todo en los últimos tiempos. Repasemos la evolución.

El Tribunal Fiscal adhirió desde antiguo a la llamada "teoría de la subsanación de las nulidades", en base a la cual determinadas deficiencias verificadas durante las primeras etapas procedimentales administrativas, principalmente vinculadas a cuestiones probatorias, podían ser "saneadas" en ulteriores instancias revisoras, tanto administrativas como judiciales.

Recordemos que por aquellos tiempos los contribuyentes contaban con los recursos de reconsideración ante la Dirección Provincial de Rentas y apelación ante el Tribunal, como vías sucesivas. Aquel particular que no encontraba en instancia de descargo un adecuado tratamiento a las pruebas ofrecidas, tenía dos vías posteriores de defensa, en cuyo marco la deficiencia del juez administrativo podía "subsanarse".

Cuando por las ya referenciadas reformas introducidas por la ley 11.796, las vías recursivas dejan de ser sucesivas transformándose en optativas y excluyentes, la principal instancia probatoria en el nuevo procedimiento determinativo del CF se incorpora por el legislador en la etapa de tratamiento del descargo presentado por el particular. Tal extremo surge evidenciado por el rigor formal otorgado al procedimiento (art. 102 del CF), así como por la prohibición de introducir nueva prueba en instancia recursiva (art. 105 del CF).

Ante tal cuadro, sin embargo, la jurisprudencia del T.F.A. siguió por muchos años apegada a la "teoría de la subsanación". Paralelamente, los jueces administrativos de la Dirección Provincial de Rentas, bajo ese "paraguas protector", continuaron retaceando la producción de pruebas ofrecidas, accionar que en numerosas ocasiones tenía un poderoso motivo: la suspensión del curso de la prescripción de las acciones fiscales

para determinar y reclamar la deuda, en tanto la misma reforma referenciada, otorgó tal efecto jurídico a la intimación de pago del tributo determinado, sin que ningún acto procesal anterior lo produjera.

Se forjó así un círculo vicioso, alcanzando aristas realmente inaceptables, en tanto era común encontrar citada a la famosa teoría en los considerandos de los actos determinativos, como fundamento al rechazo de las pruebas ofrecidas.

En ese marco fue que se produjo una reacción del Tribunal Fiscal (año 2007), alejándose mayoritariamente de la doctrina en análisis. El cambio fue importante y pendular, tomando por sorpresa a los jueces administrativos de la ARBA, quienes tomaron nota (quizás tardíamente) de este cambio jurisprudencial y otorgaron en la instancia de descargo el debido tratamiento probatorio que diseñara el legislador.

Lo expuesto sin embargo no debería desencadenar el extremo de impedir subsanaciones posibles, cuando en el marco de una causa en particular, se pueda visualizar esa solución.

Con fecha 16 de diciembre de 2008, la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en autos "Formosa, Provincia de (Banco de la Pcia. de Formosa) c/D.G.I.", generando la necesidad de analizar los debidos alcances de la teoría de la subsanación. El Máximo Tribunal denegó expresamente la nulidad opuesta por el contribuyente, fundada en la violación del debido proceso adjetivo que, a su juicio, se había configurado con la denegación en la instancia administrativa del peritaje contable ofrecido. Destacó la Corte que dicha prueba fue nuevamente ofrecida al iniciar el proceso y que, admitida por el Tribunal, fue íntegramente producida en esa instancia. En tales condiciones, consideró que la denegación en sede administrativa no es idónea, por sí misma, para configurar un vicio de tal entidad como para declarar la nulidad del acto determinativo del impuesto. Remarcó enfáticamente que la eventual restricción de la defensa en el procedimiento administrativo es subsanable en el trámite judicial subsiguiente

y que no existió gravamen en tanto pudo ejercer plenamente su derecho de defensa [52].

Más allá de este tipo de nulidades, vinculadas principalmente a deficiencias en el tratamiento probatorio por parte del juez administrativo, vale la pena advertir sobre dos causales muy recurrentes que pueden ser enmarcadas como criterios generales aplicados por el TFA: el primero de ellos, vinculado al deficiente o erróneo fundamento legal para acordar responsabilidad solidaria [53]. El segundo, que ha despertado buen grado de debate, considera nulo aun de oficio, el acto determinativo en lo que atribución de solidaridad refiere, si son utilizadas las expresiones *"...configurarían la calidad de responsables..."* o *"...configurarán la calidad de responsables..."*, reprochando el tiempo verbal y la terminología utilizados [54].

Todo el tema que tratamos no es menor, sino que produce sustanciales consecuencias a la luz de los efectos propios de una nulidad decretada. Señala el mencionado artículo 128 CF que, admitida la nulidad, el expediente se remitirá a la Autoridad de Aplicación, la que deberá dictar resolución dentro de los noventa (90) días contados a partir de la fecha de recibidos los autos. Sin embargo, esto será posible en la medida en que no haya operado la prescripción de las acciones fiscales para determinar y exigir el pago del tributo, o para aplicar sanciones pecuniarias.

Recordemos en este marco que la principal forma prevista por el Código para suspender el curso de la prescripción de las acciones fiscales para determinar de oficio o sancionar

52 Un buen ejemplo de equilibrio entre el abandono y la recepción razonable de la teoría en cuestión encontramos en autos "CAS TUR SRL", Sala I, sentencia del 28/06/2013.

53 Sala I en autos "Zarcam SA", del 05/02/2013; Sala II en autos "Muresco SA", del 21/03/2013, entre muchos otros, sobre la base del Acuerdo Plenario N° 20/2009.

54 Sala I, en autos "Aridos La Estación SA", del 18/08/201; Sala II en autos "Clínica de Psicopatología del Mar SA", del 16/03/2006 y en autos "Metalúrgica Kysmar SA", del 15/05/2013.

pecuniariamente, surge de la intimación de pago del tributo determinado o por el dictado de la resolución sancionatoria (artículo 161 CF), actos fulminados por una nulidad.

6. La sentencia del Tribunal Fiscal. Etapa de ejecución

Obviamente entre las facultades del Tribunal se cuenta con la posibilidad de confirmar, anular o revocar total o parcialmente el acto apelado.

A partir de tales posibles decisiones, la Autoridad Tributaria podrá exigir el pago de lo reclamado e iniciar de corresponder su cobro judicial; o bien intentar bajo determinados condicionamientos el dictado de un nuevo acto que asuma la corrección de las deficiencias que llevaron a la nulidad o criterios que llevaron a la revocación, en tanto no haya mediado prescripción de sus acciones [55].

Sin embargo, existen supuestos en los que el Cuerpo no asume ninguna de las opciones que mencionamos, sino que modificando el criterio fiscal para la determinación de un tributo, sea por acoger los agravios del apelante, sea por criterio y decisión propios, no revoca el acto, sino que lo modifica parcialmente, ordenando a la ARBA la reliquidación del crédito fiscal.

Esta potestad surge del artículo 29 de su Ley Orgánica: "El Tribunal podrá practicar en las sentencias, la liquidación del tributo y accesorios y fijar el importe de la multa. *Si lo estimare conveniente, podrá disponer su realización por parte*

55 Sobre el particular, existen en la actualidad algunos criterios contradictorios sobre los efectos de la "revocación", todo ello en torno a si subsiste la facultad fiscal de volver a dictar resolución determinativa en el marco de la etapa de ejecución de sentencia, o bien aquel decisorio, al igual que en la anulación, produjo la fulminación de los efectos suspensivos de la prescripción producidos por la originaria intimación de pago contenida en el acto "revocado". Ver pronunciamientos de Sala III, en autos "Shering Plough S.A.", del 01/07/2008; Sala II, en autos "Ricciard Libertador S.A.", de igual fecha.

de la administración fiscal, dentro del término que le asigne, fijándole las bases precisas para ello, bajo apercibimiento de resolver en mérito a la que presentare el apelante, en cuanto correspondiere". (La cursiva nos pertenece).

Se abre en estos casos una etapa de ejecución de sentencia, en cuyo marco se mantiene la jurisdicción del Tribunal [56].

Muy de práctica ha sido esta forma de decisión, efectivizada a través de distintas modalidades por cada una de las Salas del Tribunal, lo que ha llevado a la necesidad de echar mano al instituto del Plenario. Con fecha 28 de junio de 2009, por Acuerdo Plenario nº 22, se llegó por mayoría al establecimiento de las siguientes directivas: "El Tribunal debe intervenir aprobando la liquidación en los supuestos en que dicha operatoria haya sido ordenada en la Sentencia (conf. art. 29 dec. ley 7603/70), sin perjuicio de la existencia o no de impugnación, de conformidad a lo dispuesto por el art. 135, inc. a) del Código Fiscal t.o 2004, y concordantes anteriores...La liquidación deberá contener el recálculo del impuesto conforme a pautas de sentencia y efectuarse en los formularios de uso corriente para cada caso o impuesto (vgr. R-222, R-113, R-055, R-151, etc.). Deberán consignarse además, en caso de que los hubiere, los saldos a favor del contribuyente, los que serán compensados oportunamente...Deberá ser la Representación Fiscal quien eleve y presente al Tribunal, la liquidación o recálculo del Impuesto ordenado en autos, siendo de exclusiva competencia de ARBA la designación del funcionario competente que cumplimentará la medida y suscribirá la misma...Será la Oficina de Notificaciones del Cuerpo la que diligencie la Cédula al domicilio constituido por el recurrente en el recurso de apelación, quedando el Representante Fiscal notificado en oportunidad de la devolución de los autos al Tribunal. La realización de la liquidación deberá cumplimentarse dentro del plazo de 30 días de recepcionadas las actuaciones, el cual podrá ser prorrogado

56 Sala I, en autos "Carlavan Carlos Augusto", del 25/09/2008; Sala III, en autos "Ranzuglia Humberto", del 15/11/2012.

a solicitud de la Autoridad de Aplicación. A su vez, el plazo para formular objeciones a la liquidación practicada será de 10 días. En caso de que el contribuyente deduzca o nomine a su presentación como recurso de apelación contra la misma, se le dará el carácter de impugnación y se la tratará como tal, no considerándose otros agravios que no sean los estrictamente vinculados con errores de cálculo o de concepto...".

Consecuentemente, la ARBA debe proceder a reliquidar su pretensión y devolver los actuados al Tribunal para su notificación, mientras el contribuyente puede impugnarla ante el Tribunal, el que en definitiva deberá aprobar o rechazar lo actuado. Esta etapa no resulta meramente formal, sino que extiende sus consecuencias a cuestiones sustantivas. Ello así, a tenor de lo establecido por el inciso a) del actual artículo 161 del CF: "Se suspenderá por un (1) año el curso de la prescripción de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación en los supuestos que siguen: a) Desde la fecha de intimación administrativa de pago de tributos determinados, cierta o presuntivamente, con relación a la acciones y poderes fiscales para exigir el pago intimado. Cuando mediare recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de Apelación o recurso de reconsideración ante el Director Provincial de Rentas, la suspensión, hasta el importe del tributo liquidado, se prolongará hasta noventa (90) días después de notificada la sentencia del mismo que declara su incompetencia, o determine el tributo, o apruebe la liquidación practicada en su consecuencia, o, en su caso, que rechace el recurso presentado contra la determinación de oficio...".

7. El recurso de aclaratoria

Si bien el recurso de aclaratoria no se encuentra previsto en el CF ni en sus normas reglamentarias, ello no es obstáculo para que el Tribunal Fiscal, por razones de buen orden y de economía procesal, aclare sus sentencias, sea de oficio [57] o a

57 Sala II, en autos "Empresa Don Bosco SRL", del 25/04/2013.

petición de parte interesada.

Vale recordar que este recurso sólo procede para corregir algún error material, aclarar algún concepto oscuro o suplir cualquier omisión en que se hubiese incurrido sobre algunas de las pretensiones deducidas y discutidas en el litigio [58].

Asimismo, por Acuerdo Plenario N° 5 del 19 de agosto de 2004, ha establecido como doctrina legal que "A los efectos de admitir procesalmente en término el recurso de aclaratoria que se impetre contra las sentencias del Tribunal, se considera aplicable para su interposición el plazo de cinco días que establece el artículo 267, última parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires".

8. Las costas en el recurso de apelación

A partir de lo que es de práctica en el procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y, obviamente, en cualquier proceso judicial, es común que los apelantes requieran la condena en costas al Fisco, y particularmente la regulación de honorarios por parte de los profesionales intervinientes en el proceso.

Es de hacer notar sobre estos extremos que las normas que regulan el marco de actuación y competencia del Tribunal Fiscal bonaerense no mencionan esta posibilidad, lo que ha llevado históricamente al Cuerpo a no hacer lugar a estos pedidos [59].

Por su parte, el artículo 44 de la ley 8904, arancelaria para las profesiones de abogado y procurador, establece en su inciso b) que por actuaciones ante organismos de la Administración Pública, Empresas del Estado, Municipalidades y entes descentralizados y autárquicos, cuando tales procedimientos

58 Sala I, en autos "Naviera Sur SA", del 06/11/2012; Sala II, en autos "Fibertel TCISA", del 09/04/2013; Sala III, en autos "National Shipping SA", del 23/02/2012.

59 Sala I, en autos "Pisani Ana", del 02/11/2010, Sala II, en autos "Frimsa SA", del 23/03/2010; Sala III, en autos "Santamarina e Hijos SA", del 27/06/2013.

estén reglados por normas especiales, el profesional podrá solicitar regulación judicial de su labor.

VI. Otros medios de impugnación en sede administrativa

Como ya se expusiera en el presente Capítulo, la ley 13.930 introdujo el actual artículo 142 al CF: "Cuando en el presente Código no se encuentre previsto un procedimiento recursivo especial, los contribuyentes o responsables podrán interponer contra el acto administrativo de alcance individual o general respectivo, dentro de los quince (15) días de notificado el mismo o de su publicación en el Boletín Oficial, recurso de apelación fundado para ante el Director Ejecutivo, debiendo ser presentado ante el funcionario que dictó el acto recurrido.

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

El acto administrativo emanado del Director Ejecutivo, como consecuencia de los procedimientos previstos en los párrafos anteriores, se resolverá sin sustanciación y revestirá el carácter de definitivo pudiendo sólo impugnarse por las vías previstas en el artículo 12 de la Ley N° 12008 y sus modificatorias.

El Director Ejecutivo deberá resolver los recursos, previo informe del área con competencia técnica legal del organismo, en un plazo no mayor de noventa (90) días contados a partir de la interposición de los mismos.

En todos los casos será de aplicación lo dispuesto por el artículo 110 del Decreto Ley N° 7647/70, sin perjuicio de la facultad establecida por el artículo 98, inciso 2) del citado plexo legal.

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

Si bien aún no se encuentra reglamentado por la ARBA, es indudable que el legislador ha seguido el modelo vigente en

la esfera nacional, con la creación de una vía recursiva "residual" específica, que agota la instancia administrativa y excluye casi totalmente la aplicación supletoria de los remedios previstos, por ejemplo, en la ley 7647 de Procedimientos Administrativos. Este criterio vuelve a plasmarse en otras normas producto de la misma legislación modificatoria: la suficiencia del dictamen de las áreas jurídicas de la ARBA, sin necesidad de ocurrir a otros organismos provinciales (arts. 110 *in fine*, 118 segundo párrafo y el mismo 142 cuarto párrafo del CF).

Sí toma de aquel ordenamiento el efecto meramente devolutivo del recurso, manteniendo la posibilidad de acordarse a petición de parte un efecto suspensivo bajo extremas condiciones que involucren al interés público o acreditados perjuicios irreparables.

Podemos observar, asimismo, que tratamos en realidad con dos posibles vías de impugnación: la "apelación" ante el Director Ejecutivo de la ARBA, cuando el acto emana de un inferior jerárquico, o la "reconsideración" si la medida que se quiere atacar ha emanado del propio Director.

Si bien no podríamos enumerar definitivamente cuáles serían los actos impugnables por esta nueva vía, podemos arriesgar algunas posibilidades, a partir de cómo se ha regulado el instituto por parte de la Autoridad Tributaria nacional y cuáles actos administrativos comúnmente dictados por la ARBA, no encuentran la posibilidad de impugnación a través de las vías ya analizadas del contencioso fiscal u otras específicas del Código de la materia: a) liquidaciones administrativas del Impuesto Inmobiliario y a los Automotores, b) liquidaciones de anticipos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, c) Intimaciones de pago, d) caducidades o invalidez de regímenes de regularización; o e) providencias resolutivas.

Otros supuestos han sido específicamente regulados por Resoluciones Normativas de la ARBA: a) denegatorias de exclusión o atenuación de regímenes de recaudación (RN 64/10), b) Inscripción de oficio de contribuyentes de Ingresos Brutos (RN 59/11), c) Alta de oficio de automóviles mal radicados en extraña jurisdicción (RN 29/10), d) Vinculación o desvinculación de responsabilidad tributaria en el Impuesto Inmobiliario (RN 63/10, texto según RN 3/13), impugnaciones sobre la procedencia del Impuesto Inmobiliario Complementario (RN 20/13), entre otras.

Y el propio legislador, desfigurando de alguna manera el carácter de "recurso residual", ha previsto la procedencia de esta vía impugnatoria contra los actos que resuelvan conflictos en el marco de la aplicación de la llamada "liquidación express" para contribuyentes reticentes en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (arts. 47 y 58 del CF) [60].

Por último, más allá de las instancias recursivas analizadas y asumiendo su desvalorización desde un análisis jurídico, no puede dejarse de plantear que en muchos casos el mero reclamo administrativo produce soluciones aun sin tener un procedimiento que lo regule.

El alto grado de informatización de trámites ante la Administración tributaria y la existencia de numerosas herramientas caracterizadas y criticadas justamente por no tener reguladas instancias formales de revisión, han plasmado en la práctica cierta eficacia del mero reclamo, como instrumento de defensa, sobre todo en aquellos supuestos en los que se puede lograr la acreditación fehaciente de la ausencia de causa en el reclamo fiscal.

El propio legislador asume el criterio expuesto, con el agregado del último párrafo al artículo 104 CF, receptando la posibilidad de allanarse, desistir, proponer el archivo o reliquidar un apremio iniciado cuando se logre el extremo referenciado, accediéndose a ello sólo a través del "menospreciado" mero reclamo administrativo [61]. Se suma a este escenario, la existencia dentro de la ARBA de la Gerencia de Defensa del Con-

60 Carballal, Ángel, "Enfoques Tributarios. Pasado, presente y futuro del contribuyente reticente", Suplemento Económico Diario El Día del 07/10/2012.

61 Carballal, Ángel, "Enfoques Tributarios. La recepción legislativa de una noble jurisprudencia", Suplemento Económico Diario El Día del 11/10/2009.

tribuyente, que aporta mucho a la efectiva y rápida atención de esta opción y algunas regulaciones reglamentarias sobre procedimientos de este tipo [62].

VII. Las medidas cautelares preventivas

Si bien el tema excede estrictamente la problemática en estudio, corresponde advertir al lector que en vista de las disposiciones del artículo 13 del CF la Autoridad de Aplicación puede *"en cualquier momento"*, requerir medidas asegurativas del crédito fiscal, acreditando la verosimilitud del derecho. Tal circunstancia conlleva entonces la posibilidad de que una vez dictado el acto administrativo primario, y aun habiendo mediado la interposición de algunos de los recursos analizados, la ARBA haga uso de la mentada opción que, debe remarcarse, es ordenada por Juez competente [63].

VIII. La impugnación de actos administrativos en sede judicial

Con carácter previo, cuadra señalar que el amplio contenido temático de la presente colaboración nos lleva a efectuar un análisis breve, no pormenorizado del conjunto total de los aspectos procesales que informan a la pretensión anulatoria como camino ordinario habilitado para el contribuyente y/o responsable, poniéndose énfasis en aquellos aspectos que estimamos más trascendentes para los lectores, comenzando por el controvertido principio del *solve et repete*.

Efectuada la correspondiente aclaración y atento que con la interposición de los recursos tratados en los capítulos precedentes y sus correspondientes resoluciones ha acontecido el

62 Resoluciones Normativas ARBA N° 54/11, 16/12, 52/12.

63 BUENO, Carlos Emilio Toribio, "Las medidas cautelares preventivas y la nueva ejecución administrativa de sentencia de trance y remate en la Provincia de Buenos Aires", Revista LexisNexis Buenos Aires n° 9, sección doctrina, septiembre de 2006, p. 973.

agotamiento de la vía administrativa, corresponde recorrer, entonces, el sendero judicial.

Al respecto del citado agotamiento de la vía, exigencia normada en artículo 15 de la ley 12.008, no está de más recordar que el artículo 36 inciso 2) de ésta habilita a la judicatura a subsanar el mencionado requisito en el marco de la excepción de inadmisibilidad de la pretensión, prevista en el artículo 31 inciso 1.i), del código de rito, defendiendo acertadamente a nuestro entender el progreso de la acción [64].

IX. El *solve et repete* y su alcance en la legislación provincial

Mucho se ha escrito sobre el mentado principio, sobre su conveniencia y su constitucionalidad, pero lo cierto es que parafraseando el título de un artículo de reciente publicación, al cual remitimos *brevitatis causae*, "El requisito del pago previo en materia tributaria: (es) un instituto que goza de buena salud" [65].

Lo expresado no significa -por cierto- desconocer la existencia de fuertes cuestionamientos a su vigencia [66], pero a diferencia de lo que acontece, a modo de ejemplo, en el ámbito de los impuestos nacionales regidos por la ley 11.683 y también en los tributos regidos por el Código Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, resulta plausible la incorporación expresa del instituto que venimos analizando (y sus alcances) por parte del legislador local en el artículo 19 del Código Procesal en lo Contencio-

64 SCBA, B-65769, "Herrero Gerardo y ot. c/Unidad Ejecutora del P. Ferroviario Pcial. s/despido -cuestión de competencia art. 6° C.C.A.", de fecha 10 de septiembre de 2008.

65 VIDAL QUERA, Gastón, "El requisito del pago previo en materia tributaria: un instituto que goza de buena salud", PET 01/01/2009, p. 11.

66 ROSSOMANDO, Florencia, "El 'solve et repete' en el nuevo Fuero Contencioso Administrativo de la Provincia de Buenos Aires", Enfoques de la Realidad Tributaria de la ABEF, N° 22, p. 14.

so Administrativo de la Provincia de Buenos Aires, en los siguientes términos:

"Artículo 19°: (Texto ley 13.101) Pago previo en materia tributaria. 1. Será obligatorio el pago previo a la interposición de la demanda, cuando se promueva una pretensión contra un acto administrativo que imponga una obligación tributaria de dar sumas de dinero. 2. Antes de correr traslado de la demanda, el Juez verificará el cumplimiento de este requisito procesal, a cuyo fin procederá a intimar al demandante el pago de la suma determinada, con exclusión de las multas y recargos, dentro del plazo de diez (10) días, bajo apercibimiento de desestimar por inadmisible la pretensión. 3. El pago previo no será exigible cuando: a) Su imposición configurase un supuesto de denegación de justicia. b) Se deduzca una pretensión meramente declarativa. En este supuesto, la autoridad provincial o municipal tendrá derecho a promover contra el demandante el correspondiente juicio de apremio".

Afirmamos que es plausible por precisa y concreta, por no dejar dudas sobre su aplicación, por permitir defenderse al justiciable precisamente contra este instituto, sin que esto implique que nos pronunciemos sobre su constitucionalidad, no por carecer de una posición al respecto, sino porque la aplicación de la tacha de inconstitucionalidad, última *ratio* del sistema jurídico, queda reservada al ámbito del Poder Judicial.

Adviértase -a modo de ejemplo- que el citado principio no se halla explicitado en la ya mencionada ley 11.683, pero vale preguntarse: ¿Qué beneficios trae al justiciable la citada omisión, si en definitiva para los casos de una determinación impositiva debidamente impugnada administrativamente y resuelta en forma desfavorable a lo peticionado por el contribuyente y/o responsable éste se encontrará en un caso (resolución del recurso de apelación por parte del Tribunal Fiscal de Nación), con la facultad de interponer un recurso que se concede al mero efecto devolutivo, quedando en consecuencia habilitado el organismo fiscal para iniciar la ejecución fiscal con las ya conocidas consecuencias que este proceso acarrea sobre todo en materia de traba de medidas cautelares ejecutivas, o sometiendo al apelante al "tortuoso" camino de petición de alguna medida cautelar autónoma, y en el otro (resolución de la AFIP de un recurso de reconsideración), sin posibilidad de impugnación judicial directa contra lo resuelto si no media el previo pago, para recién luego poder accionar mediante repetición? [67].

Retomando el hilo conductor de análisis de la ley local, trataremos de precisar el ejido de aplicación del instituto.

En primer lugar vale aclarar que el cuerpo normativo vigente atemperó el alcance que el instituto tenía en el llamado "Código Varela", donde funcionaba estrictamente como un requisito de admisibilidad de la demanda, insubsanable y de cumplimiento prejudicial [68]. En cambio el sistema vigente exige al Juez interviniente que corrobore el extremo y en caso de no haberse cumplido con la manda, intimar al apelante.

En cuanto a la cuantía, se excluyen expresamente las multas y los recargos. Concordantemente la exposición de motivos habla de "penalidades", concepto que incluye claramente a los recargos previstos en el artículo 59 del CF, pero ¿qué acontece con los intereses devengados desde la fecha de vencimiento de la obligación pretendida por el Fisco?

El carácter resarcitorio de estos accesorios (artículo 96 CF), que se devengan sin necesidad de interpelación alguna, pareciera incorporarlos al monto a abonar para cumplimentar la regla en análisis. En apoyo de esto, toda determinación practicada por la ARBA contiene expresa mención al devengamiento de este concepto, haciéndolo formar parte del reclamo fiscal. Asimismo, siendo accesoria a la obligación tributaria principal de dar sumas de dinero, pareciera que el ya referenciado artículo 19 C.C.A. incorpora esta obligación.

67 Ver artículos 82 y 192 de la ley 11.683.

68 SCBA, B-53829, "Luis A. Zaiden y Alfredo O. Carnevari. Sociedad de Hecho. c/Provincia de Bs. As. (Trib. Fiscal) s/Demanda contencioso administrativa", 3 de diciembre de 1991; B-55283, "Pertenecer S.A. de Ahorro para fines determinados c/Provincia de Bs. As. (Tribunal Fiscal) s/Demanda contencioso administrativa", 14 de diciembre de 1993.

Como contrapartida, si observamos los artículos del Código Fiscal que también consagran el principio en materia tributaria, vemos que el artículo 119 *in fine* sólo refiere al "importe de la deuda en el concepto de los impuestos cuestionados". Y, por su parte, el artículo 131, refiere al pago "de los importes de los gravámenes cuestionados".

Quizás la solución a este interrogante deba encontrarse en la jurisprudencia de nuestra Suprema Corte, que en líneas generales ha supeditado la necesidad de integrar el impuesto con intereses, en tanto se encuentren los mismos liquidados detalladamente por la autoridad administrativa, en las actuaciones pertinentes [69].

Trascendente deviene analizar los casos de dispensa del *solve* cuando su imposición importare una denegatoria de acceso a la Justicia. A tal efecto, vale reproducir -en lo que aquí interesa- lo establecido en el inciso 1 del artículo 8° (garantías judiciales) de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, Pacto de San José de Costa Rica:

"...1. Toda persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, *fiscal* o de cualquier carácter..." (sin resaltar en el original).

Resulta indubitable entonces que el pertinente acceso a la Justicia deviene un imperativo en nuestra materia, concepto que por otra parte ha sido receptado desde antiguo por la CSJN, aun antes de la incorporación del citado Pacto a nuestra Carta Magna, como se reconoce expresamente en la ya citada exposición de motivos de la ley 12.008.

69 SCBA, B-48575, "Robustelli, Francisco c/Provincia de Buenos Aires s/Demanda Contencioso Administrativa", del 30 de junio de 1987; B-54801, "Coviares S.A. c/Provincia de Buenos Aires s/Demanda contencioso administrativa", del 11 de octubre de 2000.

Entonces, ¿cómo se compatibilizan ambos preceptos?; mediante el análisis de cada caso en particular, con una fuerte influencia de las pruebas que la parte acompañe u ofrezca, o bien ante un evidente menoscabo de las garantías constitucionales, que lleven al juzgador a la convicción sobre las consecuencias disvaliosas de la aplicación del principio en estudio.

Una muestra específica sería inagotable y pretenciosa, así que mencionaremos sólo una triada de supuestos con expresa recepción jurisprudencial, a saber:

-Imposibilidad del ejercicio del derecho de defensa en sede administrativa [70].

-Aseguramiento del crédito por otros medios [71].

-Demostración fehaciente de que el estado patrimonial resulta insuficiente para afrontar el pago [72].

Además, obviamente no deberá ingresarse suma alguna cuando se controvierta la procedencia de la gabela, ergo en los casos de denegatoria de alguna exención y en referencia a la relación del beneficio de litigar sin gastos con el *solve et repete*, nos remitimos al fallo de la SCBA, B-65256, "Red Hotelera Ibero Americana S.A. c/Provincia de Buenos Aires (Tribunal Fiscal de Apelación)", de fecha 7 de septiembre de 2005.

X. La pretensión anulatoria contra las resoluciones recaídas en los recursos de reconsideración y en los casos del artículo 142 del CF

En el punto y en mérito a la brevedad, sólo señalaremos que la competencia material se incluye dentro de lo conten-

70 Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en La Plata, "Borettini, Marcelo Luis c/Ministerio de Economía-Rentas s/Pretensión anulatoria", del 12 de abril del 2007.

71 CSJN, "Orígenes AFJP c/AFIP", de fecha 4 de noviembre de 2008.

72 SCBA, B-65684, "Albezan S.R.L. y otros contra Provincia de Bs. As. (Trib. Fiscal)", del 24 de agosto de 2005; B-56707, "Carba S.A. contra Municipalidad de Tandil. Demanda contencioso administrativa", del 23 de abril de 2008.

cioso administrativo, conforme el artículo 2° inciso 5) de la ley 12.008, que la pretensión se encamina a "la anulación total o parcial de actos administrativos de alcance particular o general", de acuerdo a lo previsto en el artículo 12 inciso 1) del código de rito, y que el apelante cuenta con un plazo de 90 días hábiles judiciales, a contar, conforme el artículo 18 de la ley: "...a) Si se pretendiere la anulación de actos administrativos de alcance particular, desde el día siguiente al de la fecha de la notificación al interesado del acto definitivo y que agota la vía administrativa. En caso de haberse deducido contra el citado acto un recurso administrativo procedente, el plazo se contará desde el día siguiente al de la fecha de la notificación al interesado de la decisión que rechace aquel recurso...".

Como ya fuera dicho, las resoluciones de los recursos administrativos deben ser notificadas al Fiscal de Estado, el cual se encuentra plenamente legitimado para solicitar en el caso la anulación de las mismas, en los términos del artículo 9 del referenciado plexo normativo: "El Fiscal de Estado intervendrá en los procesos contencioso-administrativos, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 155 de la Constitución Provincial y las disposiciones legales correspondientes. Cuando en el ejercicio de sus funciones, el Fiscal de Estado promueva una pretensión anulatoria de un acto administrativo emanado de una autoridad provincial, la defensa procesal de ésta y la correspondiente intervención en el proceso, en representación de la parte demandada, corresponderán al Asesor General de Gobierno...".

Finalmente recordamos la plena vigencia -con el alcance descripto *supra*-, del principio *solve et repete*, y remarcamos que la pretensión anulatoria -decidida en juicio pleno- no conlleva efecto suspensivo alguno en relación con las sumas determinadas por la Autoridad de Aplicación, encontrándose la misma frente a la obligación de incoar el inicio del juicio de apremio regido por la ley provincial n° 13.406.

La afirmación referida a la obligación de iniciar las acciones de cobro compulsivo judicialmente, se halla relacionada con la posibilidad de que la inactividad del fisco pueda produ-

cir la prescripción de las acciones para el cobro, ya que como fue dicho, la suspensión de las mismas se extiende hasta 90 días hábiles administrativos posteriores a la notificación de la resolución de los recursos administrativos analizados en los capítulos precedentes, contando luego con la única herramienta de interrumpir la mencionada prescripción a través -precisamente- del inicio del juicio de apremio [73].

Sin perjuicio de lo expresado podrá el justiciable, a fin de evitar el inicio del cobro compulsivo materializado a través de la Fiscalía de Estado, peticionar al Juez competente la adopción de la medida cautelar establecida en el artículo 25 de la ley 12.008.

Como mencionamos en párrafos anteriores, el plazo para la interposición de la demanda contenciosa es de 90 días. Sin embargo, el CF en su artículo 92, inciso b), dispone la obligación de pago ante resoluciones de la ARBA a recursos de reconsideración o sentencias del Tribunal Fiscal, dentro de los quince días de notificados estos actos.

Consecuentemente, recordando la vigencia del *solve*, más la ausencia de efectos suspensivos en la instancia judicial, la forma de lograr la suspensión en la ejecutoriedad del acto administrativo requiere reunir los condicionamientos previstos por aquella norma: "Las partes podrán solicitar la suspensión de la ejecución de un acto administrativo siempre que se alegare fundadamente el cumplimiento de los recaudos previstos en el artículo 22 inciso 1). El juez deberá evaluar si la medida suspensiva tiende a evitar prejuicios irreversibles, aun cuando pudieren ser objeto de una indemnización posterior. Para decretar la suspensión de la ejecución de un acto administrativo será necesario el planteo previo de esa medida en sede administrativa y que su resolución hubiera sido adversa para el peticionante. Presentada la petición en sede administrativa el estado deberá expedirse en el plazo de 5 días hábiles, fenecidos los cuales sin que hubiere un pronunciamiento expreso se

73 Ver artículo 134 del CF. ley 10.397 y modificatorias.

presumirá la existencia de resolución denegatoria quedando expedita la instancia judicial".

Podemos observar, en primer término, que para obtener amparo judicial en la instancia que analizamos, se debe acreditar, no sólo verosimilitud del derecho y peligro en la demora, sino además, la no afectación grave del interés público.

En ese sentido, cabe recordar que "...esa estrictez debe extremarse aun más cuando la cautela innovativa se refiere a actos de los poderes públicos, habida cuenta de la presunción de validez que ostentan (*Fallos*, 328:3018, 3023, entre otros) y, en particular, si se trata del examen de medidas suspensivas en materia de reclamos y cobros fiscales (*Fallos*, 313:1420, entre otros), porque la percepción de las rentas públicas en el tiempo y modo dispuestos por las respectivas normas es condición indispensable para el funcionamiento regular del Estado (conf. *Fallos*, 312:1010, entre muchos otros)..." [74].

XI. La pretensión anulatoria contra las resoluciones recaídas en los recursos de apelación sustanciados ante el Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires

A modo de introducción al tema, corresponde recordar que mediante el artículo 5° de la ley 13.405 (BO 30/12/2005) se modificó el artículo 2° de la ley 12.074, texto según ley 12.310, otorgándole a la Cámaras de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo la competencia con carácter de alzada en las demandas promovidas contra las resoluciones emanadas del Tribunal Fiscal de Apelación.

La temática se vio enmarañada con el agregado de que la misma debe sustanciarse en instancia originaria y juicio pleno, con aplicación de los artículos 1 a 66 de la ley 12.008, es decir, las reglas del juicio ordinario.

74 CSJN, O. 241. XLIII., "Obra Social para la Actividad Docente (O.S.P.L.A.D) c/Buenos Aires, Provincia de s/acción declarativa de inconstitucionalidad", del 22 de diciembre de 2008.

En el Derecho Comparado argentino, verbigracia ley nacional 11.683, las Cámaras Nacionales Federales tienen asignada la mencionada competencia, mas con el siguiente alcance:

"Artículo 86 - La Cámara Nacional competente en razón de la materia cuestionada y, en su caso, de la sede del TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION interviniente, lo será para entender siempre que se cuestione una suma mayor de DOSCIENTOS PESOS ($ 200), en los siguientes casos:...b) En los recursos de revisión y apelación limitada contra las sentencias dictadas por el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION en materia de tributos o sanciones...En el caso del inciso b), la Cámara: 1. Podrá, si hubiera violación manifiesta de las formas legales en el procedimiento ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, declarar la nulidad de las actuaciones o resoluciones y devolverlas al TRIBUNAL FISCAL con apercibimiento, salvo que, en atención a la naturaleza de la causa, juzgare más conveniente su apertura a prueba en instancia. 2. Resolverá el fondo del asunto, teniendo por válidas las conclusiones del TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION sobre los hechos probados. Ello no obstante, podrá apartarse de ellas y disponer la producción de pruebas cuando, a su criterio, las constancias de autos autoricen a suponer error en la apreciación que hace la sentencia de los hechos".

Como se advierte la sustanciación del recurso previsto en la ley nacional es, en cuanto a su alcance, diametralmente opuesta a la establecida por el plexo normativo local [75], lo cual produjo las lógicas reacciones jurisprudenciales y sus condignas réplicas.

Así en el fuero local rápidamente se declaró la inconstitucionalidad del mencionado artículo 5° de la ley 13.405, en base

75 Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, sala V, "Novoa, María Gabriela", del 13 de diciembre de 2007, PET del 13 de enero de 2008.

a que su texto violaría los preceptos de los artículos 16 de la Constitución Nacional, 11, 15, 160 y 166 de la Constitución de la Provincia, estableciendo en consecuencia la competencia en primera instancia del Juzgado que previno y devolviendo los autos al órgano jurisdiccional de origen para su resolución [76], o bien aceptar la declinatoria efectuada por el Juez de 1ª instancia, sin que ello importe adelantar opinión sobre la admisibilidad formal y sustancial de la acción deducida, continuando en consecuencia con el trámite del proceso ordinario [77].

Sin embargo, tiempo después, la Suprema Corte de Justicia bonaerense dejó sin efecto este criterio receptando su constitucionalidad y ordenando la intervención de las Cámaras respectivas, en proceso pleno tal como lo dispone la norma atacada [78].

Cabe referenciar, por último, que todo lo expuesto en puntos anteriores sobre la vigencia del *solve et repete*, la ejecutoriedad del acto y la posibilidad de acceder a la suspensión de la misma por mandato judicial, resulta aplicable a la instancia que aquí analizamos.

XII. Conclusión

Sin dudas hemos repasado el escenario de lo que para muchos constituye un verdadero "campo de batalla", en el que se involucra tanto el interés público recaudatorio como principal herramienta del Estado para la satisfacción de las necesidades públicas, como la legítima pretensión de los particulares a no sufrir desmedros en su derecho de propiedad.

76 Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en La Plata, "Fernández Aníbal Domingo c/Honorable Tribunal de Cuentas s/Pretensión Anulatoria -otros juicios (374)", del 24 de octubre del 2006 y "Cooperativa Eléctrica de Crédito, Vivienda y otros Servicios Públicos v. Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires", de fecha 16 de agosto de 2007; entre otros.

77 Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en Mar del Plata, "Norpetrol S.A. y otros c/ARBA s/Pretensión Anulatoria", del día 30 de abril de 2009.

78 SCBA, A-69346, en autos "Orbis Mertig San Luis SAIC", sentencia del 22 de agosto de 2012.

Como en todos los órdenes, no todas las batallas se dan "entre caballeros". Suelen patentizarse excesos, ilicitudes, mezquindades. Quienes convivimos con esta realidad, observamos cotidianamente enfrentarse a la voracidad fiscal, con niveles y formas de evasión y elusión inaceptables.

Y en ese marco, deviene imprescindible trabajar mancomunadamente para lograr que el administrado, luego justiciable, obtenga la efectiva tutela de sus derechos garantizados constitucionalmente, en especial el debido proceso adjetivo que incluye un pronunciamiento conforme a derecho en la instancia administrativa y también en la judicial, pero además en tiempo oportuno, sin dilaciones que comprometan su patrimonio, a fin de lograr la tantas veces pregonada certeza y seguridad jurídica en sus relaciones con el Fisco.

Queda claro entonces que la responsabilidad sobre la totalidad de los objetivos no cumplidos no siempre puede atribuirse al accionar de este último, sino que compromete a todos los actores involucrados, primariamente a los tres poderes del Estado, pero también a los profesionales intervinientes y sus corporaciones, en pos de encontrar los caminos que nos dirijan hacia el a veces lejano -pero que no nos permitimos mencionar como utópico-, ideal de Justicia.

Sin embargo, como reflexión final, cabe proponerles meditar si la real problemática se encuentra en lo procesal. Nuestra respuesta es negativa.

No será sino hasta saldar las cuentas de nuestro unitarismo fiscal, no será sino hasta evitar definitivamente las cíclicas crisis económicas y financieras, la ausencia de representatividad dirigencial, la corrupción enquistada en nuestra sociedad, que lograremos superar esta realidad tributaria de "campo de batalla"...sin vencedores ni vencidos.

LA REPETICIÓN DE TRIBUTOS

Mariano Federico ANNA

SUMARIO: I. Introducción.- II. Fundamento de la repetición.- III. Acción de repetición. 1. Conceptos repetibles y ámbito de aplicación. A. Supuestos de Procedencia. B. Casos especiales. C. Supuestos de improcedencia. 2. Requisitos de procedencia y extremos de la acción. A. Existencia, conocimiento y alcances del pago. B. El pago bajo protesto. C. El reclamo administrativo previo y el agotamiento de la vía. D. Legitimación activa. E. La doctrina del empobrecimiento. F. Legitimación pasiva. 3. Los procedimientos locales y la competencia originaria de la CSJN. 4. Intereses y actualizaciones.- IV. La repetición y la simple devolución.- V. El procedimiento de repetición en el Código Fiscal. 1. La instancia administrativa. Pago espontáneo o a requerimiento. A. Requisitos formales de la demanda. B. Sustanciación de la demanda. Prueba. C. El recaudo del art. 137 del Cód. Fiscal. D. Resolución administrativa. Contenidos del acto. E. Recursos contra la resolución de repetición. 2. La instancia judicial. 3. Acogimiento de la repetición. La restitución de los importes repetidos.- VI. Devolución de los conceptos repetidos y la previa verificación y determinación del art. 141 del Cód. Fiscal

I. Introducción

Usualmente se concibe al Derecho Tributario, tanto sustancial como adjetivo, ubicando al Estado en la faz activa de la relación jurídico-tributaria, ya sea como poder público en la creación de las normas que establecen tributos, o bien en un pie de igualdad, ocupando la posición de acreedor de la obligación tributaria. Asimismo, es el sujeto activo en las relaciones procesales que se generan a partir de la aplicación de los procedimientos tendientes a la verificación, fiscalización, determinación y recaudación de los tributos.

Pero en el caso de la repetición, dichos roles se invierten, y es el deudor tributario quien ha adquirido la calidad de *solvens* al haber cumplido con el pago de la prestación tributaria, quien toma el rol activo, tanto en la posición de acreedor de la relación sustancial que se deriva del derecho de repetición,

como en la función de accionante o demandante, en la faz procesal del instituto en cuestión. Es éste un caso de una pretensión dirigida contra el acreedor tributario.

En el propio ámbito del Derecho Financiero se encuentran no rara vez desplazamientos económicos a favor del acreedor tributario que, en definitiva, no son justificables. El Estado sólo puede recibir de sus ciudadanos aquello para lo cual está legitimado de forma objetiva -sobre la base de principios jurídicos o actos administrativos-. Si exige más, debe ser obligado a devolver la cantidad que excede del crédito que le corresponde legítimamente. Este principio general debe aplicarse sobre todo allí donde exista un sistema tributario conforme con los principios de un Estado de Derecho, es decir, donde sólo pueda haber una intervención tributaria del Estado, o de otro acreedor tributario, cuando derive de una norma jurídica [1].

El instituto típico para remediar estas situaciones lo constituye la repetición. Ésta, es una relación jurídica, que surge cuando una persona paga al Fisco un importe tributario que por diversos motivos resulta ilegítimamente adeudado, y pretende luego su restitución [2]. De tal manera, la vía de la repetición es un medio singularmente importante para asegurar los derechos de los particulares, ya que permite discutir ampliamente las normas creadoras de tributos, así como también las formas y medios de su aplicación por la autoridad administrativa [3].

II. Fundamento de la repetición

Tanto la doctrina como la jurisprudencia se han esforzado por determinar cuál es el fundamento del derecho de repetir

1 Conf. HENSEL, Albert, *Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2005, p. 383.

2 Conf. VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1994, p. 470.

3 Conf. GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana C., *Derecho Financiero*, La Ley, Buenos Aires, 2004, p. 725.

en el ámbito tributario, esto es, el determinar cuál o cuáles son los principios y cimientos que sirven de basamento a este reclamo, y que habilitan al sujeto pasivo de la obligación tributaria -y *solvens*- a exigir del acreedor se le restituya lo que oportunamente se abonó en concepto de tributos de forma indebida.

Esto no es una mera disquisición teórica. Cuando se habla del fundamento o naturaleza jurídica de la repetición, lo que en el fondo se discute es, ni más ni menos, el régimen jurídico aplicable al instituto, y en nuestro caso particular, si en el diseño del régimen provincial de la repetición de tributos el legislador se halla constreñido a adecuarse a normativas o preceptos positivos de jerarquía superior, o goza de total autonomía para su regulación. Así, si se sostiene que el fundamento de la repetición deriva del Código Civil, será este ordenamiento especial el que regulará los aspectos sustanciales de la acción, sobre todo en lo atinente al término de la prescripción y su cómputo, y en especial, los requisitos y demás extremos que deberán acreditarse para su procedencia.

Una de las primeras posturas que se adoptaron, veía en la repetición de tributos una derivación de la regla del enriquecimiento sin causa, consagrado como principio general en la legislación civil [4]. Es una regla que prohíbe enriquecerse sin razón en desmedro de otro sujeto, otorgando una acción para

4 Corresponde aclarar que, asimismo, en el Derecho Civil, los tratadistas se han preocupado por encontrar el fundamento del enriquecimiento sin causa, pudiendo citar, entre otras teorías, las que lo vinculan al "provecho creado" (RIPERT), a la equidad (DOMAT, POTIER, etc.), al "hecho ilícito involuntario" (PLANIOL), al "abuso del derecho" (KRAMER RAINE), a la "gestión de negocios anormal" (DEMOLOMBE), el "equilibrio patrimonial automático" (DEMOGUE), etc.; ver TRIGO REPRESAS, Félix A. y CAZEAUX, Pedro N., *Compendio de derecho de las obligaciones*, Librería Editora Platense, La Plata, 1998, pp. 320-321. Por lo tanto, aun cuando desde el Derecho Tributario se pretenda fundar la repetición en el enriquecimiento sin causa del Derecho Civil, se llega a la paradoja de que el fundamento último será otro distinto.

solicitar la restitución en aquellos casos de desplazamientos patrimoniales sin fundamentos jurídicos válidos [5].

Por su parte, SPISSO también propone como fundamento la regla del enriquecimiento sin causa, pero ya no como una postura que importe un criterio netamente civilista, sino como un principio del Derecho Natural, uniforme para todo el ordenamiento jurídico [6].

Cabe destacar que cualquiera sea el matiz de la postura que, en definitiva, reconozca el fundamento de la repetición en el principio del enriquecimiento sin causa, derivará inevitablemente en la exigencia probatoria de uno de los elementos de esta regla, cual es el de la demostración del empobrecimiento del reclamante, como contrapartida del enriquecimiento indebido del Estado derivado de la traslación patrimonial injustificada, tal como se lo analizará más adelante.

GIULIANI FONROUGE entiende que la repetición no deriva del Código Civil, sino que descansa en uno de los principios generales del Derecho: la equidad, que exige que nadie se enri-

5 Establece VÉLEZ SARSFIELD -citando a ORTOLÁN-, en la nota al artículo 499 del Código Civil, que "(...) Si una persona encuentra que tiene por una circunstancia cualquiera lo que pertenece a otra; si aparece enriquecido de un modo cualquiera en detrimento de otra, ya voluntaria, ya involuntariamente, el principio de la razón natural de que ninguno debe enriquecerse con perjuicio de otro, y de que hay obligación de restituir aquello con que se ha enriquecido, nos dice que hay en esto un hecho causante de obligación (...)".

6 Conf. SPISSO, Rodolfo R., *Acciones y recursos en materia tributaria*, LexisNexis Argentina, Buenos Aires, 2005, p. 193.

En el mismo sentido se pronuncia VILLEGAS (conf. VILLEGAS, *Curso de Finanzas...*, ob. cit., p. 470).

Cabe agregar que la acción de repetición tiene orígenes remotos en la *actio in rem verso*, y así, ya los romanos entendían al enriquecimiento sin causa como principio derivado del Derecho Natural. Surge como antecedente, el texto de POMPONIO en el *Digesto* (50. 17.20), en donde se decía que *Iure Naturæ æquum est neminem cum alterius detrimento et iniuria fieri locupletiorem* (es equitativo según el Derecho Natural que nadie se enriquezca a expensas de otro).

quezca sin derecho a expensas de otro [7], y que de allí ha pasado tanto al Derecho Civil como a otras disciplinas [8]. Apoya esta conclusión en la ya superada discusión sobre la autonomía del Derecho Tributario, con instituciones y principios propios [9].

Por último, y en una concepción que se estima correcta y en armonía con la ya aceptada autonomía del Derecho Tributario, se ubica al fundamento en los principios constitucionales propios de la tributación [10], y más específicamente, en el principio de legalidad [11]. Esta regla se basa en la exigencia de que

7 Esta postura también ha sido adoptada por la SCBA, en la causa B 61815, de fecha 30/3/2005, *in re* "Rocco, Lucrecia c/Provincia de Buenos Aires (Ministerio de Economía) s/Demanda contencioso administrativa".

8 Conf. GIULIANI FONROUGE- NAVARRINE, *Derecho Financiero*, ob. cit., p. 725.

9 El Derecho Tributario tiene autonomía dentro de la unidad general del Derecho por cuanto se rige por principios propios y posee institutos, conceptos y objetos también propios. Por consiguiente, la norma tributaria debe precisar sus conceptos propios señalando los elementos de hecho contenidos en ellos y cuando utilice los de otras disciplinas precisará el alcance que asigne a los mismos (conf. lo dictaminado en las Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en la Ciudad de Montevideo en el año 1956, al tratarse el tema I: "Autonomía del Derecho Tributario", Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Estatutos. Resoluciones de las Jornadas*, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1993, p. 21).

10 Los principios generales del Derecho Tributario, invocados por la doctrina como apoyo de la proclamada autonomía de la disciplina, derivan de aquellos particulares ordenamientos jurídicos, en los que no entrañan carácter de universalidad sino que encuentran su espíritu en la congruencia de la prestación tributaria, que de un lado se basa en el presupuesto del esfuerzo individual de la carga tributaria, y de otro, encuentra respuesta en la redistribución equitativa de la carga tributaria entre el conjunto de contribuyentes (conf. LICCARDO, Gaetano, "Introducción al estudio del derecho tributario", en AMATUCCI, Andrea, *Tratado de derecho tributario*, Temis, Bogotá, 2001, pág. 18).

11 En este mismo sentido, SPISSO, *Acciones y recursos...*, ob. cit., p. 193; quien además de remitirse al Derecho Natural -como ya se lo detalló-, de carácter universal, reconoce otro valor esencialmente jurídico que se encuentra en los derechos constitucionales de la tributación que constituyen un valladar infranqueable a los posibles desvíos de la ley o de su aplicación.

la actuación de la Administración se realice de conformidad con el ordenamiento positivo [12]. Esto significa que todo poder ejercido por un funcionario u órgano de gobierno debe derivarse del orden jurídico establecido por las normas legales [13]. Como correlato de ello, el Fisco sólo puede exigir y percibir aquellos montos en concepto de tributos que surjan de la ley.

Al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en una primera época, se adscribió a la postura que reconocía el fundamento de la repetición en el Código Civil, deduciendo en consecuencia que la prescripción de la acción de repetición de lo pagado indebidamente en concepto de impuestos, está regi-

También adscribe a esta posición, mencionando directamente al principio de legalidad, CELDEIRO, Ernesto C. (Dir.), *Procedimiento fiscal*, Errepar, Buenos Aires, 2006, p. 436.

Asimismo, en las VIII Jornadas Hispano Luso Americanas de Estudios Tributarios, celebrada en Buenos Aires en el año 1978, al abordarse el tratamiento del Tema I: Requisitos y condiciones para la repetición de los tributos, se entendió que "la repetición tributaria se fundamenta en el principio constitucional de la legalidad".

Por su parte, el destacado jurista uruguayo VALDÉS COSTA se apoya en los principios de legalidad, tutela jurisdiccional e igualdad, a la hora de fundamentar la repetición. Respecto del primero, sostiene que se debe aceptar como un dogma el derecho de las personas que han pagado indebidamente un tributo a obtener su reintegro, y, correlativamente, la obligación del Estado de devolver las sumas de dinero que ha percibido indebidamente (conf. VALDÉS COSTA, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 2004, pp. 353-354).

12 Conf. HUTCHINSON, Tomás, *Régimen de Procedimientos Administrativos*, Astrea, Buenos Aires, 2006, p. 40.

El principio de legalidad de la Administración se expresa en un mecanismo técnico preciso: la legalidad atribuye potestades a la Administración, precisamente. La legalidad otorga facultades de actuación, definiendo cuidadosamente sus límites, apodera, habilita a la Administración para su acción confiriéndola al efecto poderes jurídicos. Toda acción administrativa se nos presenta así como ejercicio de un poder atribuido previamente por la ley y por ella delimitado y construido (conf. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, *Curso de derecho administrativo*, Civitas, Madrid, 2005, p. 449).

13 Conf. SPISSO, Rodolfo H., *Derecho Constitucional Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 2000, p. 253.

da por las normas de legislación común dictada por el Congreso, en ejercicio de la facultad constitucional de legislar para todo el territorio de la República, correspondiéndole el plazo decenal. Tampoco aceptó que mediante el establecimiento de otros requisitos, como plazos de caducidad para enjuiciar al Estado, se modificara indirectamente lo que se regulaba en la legislación civil [14].

Posteriormente, en la causa "S.A. Petroquímica Argentina P.A.S.A." del año 1977, varía fundamentalmente su criterio, estableciendo que el fundamento radica en que nadie puede enriquecerse a expensas de otro, como principio derivado del Derecho Natural, reconociendo la autonomía del Derecho Tributario sobre otras ramas, y destacando que aparte de ese fundamento de valor universal, el derecho a la repetición de tributos reconoce otro esencialmente jurídico que se encuentra en las garantías constitucionales que alcanzan a la protección del contribuyente frente a posibles desvíos de la ley o en su aplicación [15]. En consecuencia, y puesto que la acción de

14 Así, en la causa "González Pagliere, José c/Nación", del año 1951 (*Fallos*, 220:202), se estableció que "no es admisible que lo que el Congreso y las legislaturas provinciales no pueden hacer por la vía directa de legislar sobre prescripción de la acción de repetición de pago indebido, puedan hacerlo por la indirecta de la caducidad que es, en definitiva, en estos casos, una prescripción especial más breve y no susceptible de suspensión ni interrupción. Ello no obstante, la índole del gravamen establecido por las leyes de sellos puede autorizar, para ese impuesto y con prescindencia de la situación en que se hallen los gravámenes de otro tipo, una solución distinta a la de la legislación común en orden a la repetición de lo pagado indebidamente".

En idéntico sentido: CSJN *Fallos*, 173:185; 176:115; 183:143; 193:231; 200:444; 202:516; 203:274; 209:526; 212:269; 220:202; 226:727; 216:401; 282:20; 284:319; 287:79; 292:430.

15 Conf. CSJN, *Fallos*, 297:500, donde sentenció que "la repetición de lo pagado indebidamente, además de su fundamento en el principio de derecho natural de que nadie debe enriquecerse sin causa a costa de otro, regla ética que alcanza al Estado, reconoce también sustento en las garantías constitucionales que amparan al contribuyente frente a posibles desvíos de la ley o en su aplicación".

repetición deriva del Derecho Tributario y no del civil, no se exigió la demostración del empobrecimiento.

En la causa "Ford Motor Argentina S.A." del año 1984, se reafirma la autonomía de la acción de repetición respecto del Derecho Civil, y no se exige la prueba del empobrecimiento. En la disidencia del Ministro FAYT, se agrega que la repetición es un instituto propio del Derecho Tributario, aunque exigió determinar si el peticionante no fue desinteresado, a los efectos de comprobar el interés para ejercer la acción [16]. Idéntico criterio es recogido por el Ministro ZAFFARONI, en su disidencia en el caso "Nobleza Piccardo" del año 2004 [17].

Es importante destacar lo establecido respecto de la autonomía del Derecho Tributario, y sus posibles implicancias en la acción de repetición, cuando se sostiene que "no puede dejarse de reconocer que el Derecho Tributario cuenta en la actualidad con conceptos, principios, institutos y métodos que se distinguen de los del derecho privado, todo lo cual ha hecho perder a éste la preeminencia que otrora tenía sobre él. Hoy es una realidad universal -manifestada a través de la doctrina, la legislación y la jurisprudencia- la evolución que se ha operado en ese sentido. Ello no quiere decir, sin embargo, que el Derecho Tributario, como disciplina jurídica cuyo objeto concierne a las instituciones que integran el régimen de los recursos derivados con que cuenta la economía del Estado, permanezca al margen de la unidad general del derecho, ni que, no obstante formar parte del derecho público, no admita compatibilidad con principios comunes del derecho privado, en especial del Derecho Civil, generalmente con vigencia en todo el sistema jurídico (*Fallos*, t.190, p.142; t.205, p. 200 -La Ley, VIII, p. 830, sum. 3-)".

16 Conf. CSJN, *in re* "Ford Motor Argentina S.A. c/Administración Nacional de Aduanas", *Fallos*, 306:1401. En su disidencia, el Dr. Carlos S. FAYT establece que "resulta ineludible, en nuevo enfoque de la cuestión, que la acción de repetición de impuestos -institución propia del Derecho Tributario- tiene su fundamento y origen en el principio de que 'nadie debe enriquecerse sin causa a costa de otro', regla ética de proyección patrimonial que no sólo alcanza a los particulares sino también al Estado. Tal principio que fuera también receptado por el Derecho Civil -art. 784 del Código Civil- reafirma la relación que guarda el orden jurídico respecto del orden moral" (Considerando 2do.).

17 CSJN, N. 30. XXXV., *in re* "Nobleza Piccardo S.A.I.C. c/Estado Nacional s/Dirección General Impositiva", del 05/10/2004, *Fallos*, 327:4023.

No obstante lo apuntado en las dos disidencias reseñadas, que bajo la apariencia de determinar el mero interés del actor para accionar parece esconderse una vuelta a la demostración del empobrecimiento, la doctrina sentada en el caso "P.A.S.A." continúa vigente. Siendo ello así, y de acuerdo a esta postura que ha sido mantenida por la Corte en los últimos tiempos, se ha afirmado en la doctrina judicial del Superior Tribunal la autonomía de la acción de repetición y su independencia completa de los preceptos establecidos por el Código Civil, lo que posibilitará a las Legislaturas locales su completa reglamentación.

Queda aún por verse cuál será el criterio a adoptar por la Corte, ante un caso donde se discuta directamente la aplicación de la normativa del Código Civil a la acción de repetición en materia tributaria -en especial, en lo referente a la prescripción, su plazo y su cómputo-, a la luz del criterio sentado en el fallo "Filcrosa" [18], ratificado más recientemente en el pronunciamiento dictado en "Casa Casmma" [19], en contraste con

18 CSJN, sentencia del 30/09/2003, *in re* "Municipalidad de Avellaneda s/inc. de verif. en: Filcrosa S.A. s/quiebra", *Fallos* 326:3899, LL 2004-D-267, IMP 2003-B-2112, DJ 2003-3-605, PET 2003 (noviembre-288), 5, LL 2004-A-42. Ver además, como antecedentes a "Filcrosa", los criterios vertidos por la CSJN en "Sandoval, Héctor c. Provincia del Neuquén", *Fallos*, 320:1344, LL 1998-C-404.

Asimismo, dicha jurisprudencia es mantenida en los casos de *Fallos*, 327:3187 y 327:2631.

19 CSJN, S.C. C.2374, L.XLII, sentencia del 26/03/2009, *in re* "Casa Casmma S.R.L. s/conc. prev. s/inc. de verif. tardía prom. por: Municipalidad de La Matanza", DJ 13/05/2009, 1252, donde la Corte, en su actual composición, reitera el criterio fijado años atrás en "Filcrosa", y despejando cualquier duda que pudiera haberse generado por esta doctrina judicial, en especial, por los cuestionamientos suscitados con motivo del fallo dictado por el Superior Tribunal de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires *in re* "Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/queja por rec. de inconst. denegado en: Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c. Dirección Gral. de Catastro", sentencia del 17/11/2003, LL 2004-D, 270, PET 2004 (mayo-300), 2.

esta aparente autonomía que se le viene otorgando a la figura en estudio.

III. Acción de repetición

Al adentrarnos en el estudio pormenorizado del instituto, hay que destacar que si bien la discusión de fondo en la repetición versará posiblemente sobre los mismos puntos que en un procedimiento de determinación tributaria de oficio, en esta vía no sólo se alteran las posiciones de los sujetos intervinientes -Fisco y particular- respecto de la relación jurídica material y procesal, sino que asimismo, variará el objeto de la pretensión articulada por el contribuyente o responsable en uno y otro caso.

Así, al articular el administrado los distintos remedios procesales con que cuenta contra la determinación de oficio, el objetivo será la impugnación de dicho acto, buscando una declaración jurisdiccional impeditiva, que prive a aquél de sus efectos propios. En cambio, en la demanda de repetición, el ejercicio de dicha acción supone que el acto de determinación ha producido o agotado sus efectos jurídicos. Lo que se persigue, es ya una declaración jurisdiccional de condena, en virtud de la cual se condene al Estado -valga la redundancia-, al reembolso de las sumas pagadas indebidamente o sin causa [20].

1. Conceptos repetibles y ámbito de aplicación

El art. 133 del Cód. Fiscal prevé la demanda de repetición para aquellos casos en que se soliciten devoluciones en concepto de gravámenes y sus accesorios, y cuando se considere que el pago hubiere sido efectuado en forma indebida o sin causa.

De acuerdo a esto, es necesario realizar un análisis de los casos en que se habilita a la vía de la repetición para la obtención de la devolución solicitada por el particular, y establecer, de acuerdo al sistema tributario provincial, qué conceptos comprende el rubro de gravámenes y accesorios.

20 Conf. MARTÍNEZ, Franciso, *Estudios de Derecho Fiscal*, Ediciones Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1973, pp. 251-252.

A. *Supuestos de procedencia*

a)- Pago de un tributo por error. El contribuyente o responsable puede abonar una suma en concepto de tributos, cuando no resultaba deudor o lo era por un monto inferior, debido a una errónea concepción o interpretación de las normas tributarias y/o de criterios administrativos o jurisprudenciales al respecto [21]. El error podrá ser tanto de hecho como de derecho.

Dentro de este punto, podemos englobar a los siguientes supuestos [22]:

1. Pago de una suma no debida, como consecuencia de un error de derecho, cuando no media una vinculación subjetiva con el hecho imponible, por estar alcanzado el *solvens* por una exención;

2. Error al creerse alcanzado por el impuesto, cuando respecto del sujeto pasivo no se había configurado el hecho imponible;

3. Error al momento de liquidar el impuesto por parte del sujeto pasivo, equivocándose en la determinación de la base de cálculo;

4. Pago en duplicidad de un mismo tributo.

b)- Pago de un tributo violatorio de principios constitucionales. En este supuesto el *solvens* no se encuentra en un estado de error, sino que, abonada la gabela en cuestión que le es exigida por el Fisco, el procedimiento de la repetición le permite al sujeto abrir una etapa de amplia discusión, en don-

21 El Cód. Civil, en su art. 784, establece que: "El que por un error de hecho o de derecho, se creyere deudor, y entregase alguna cosa o cantidad en pago, tiene derecho a repetirla del que la recibió".

22 Ver CACCIOLATO, Mirta B., "Reclamo y demanda de repetición", en ALTAMIRANO, Alejandro C. (Dir.). *El procedimiento tributario*, Ábaco, Buenos Aires, 2003, p. 366.

de podrá acreditar que la exacción deviene en ilegítima, por encontrarse en pugna con principios constitucionales o legales que rigen la materia tributaria.

c)- Pago de un tributo exigido por el fisco en virtud de una determinación de oficio. Aquí nos encontramos con que la propia Administración, en la aplicación al caso concreto de la norma tributaria abstracta que establece el tributo, se extralimita en sus facultades, ya sea por realizar una incorrecta interpretación de la ley, violatoria de principios constitucionales, o exigir un tributo cuando no se ha verificado la configuración del hecho imponible, o por deficiencias en el procedimiento de determinación de oficio, que afectan el debido proceso.

Si bien la normativa tributaria en general, y el Código Fiscal en particular, establecen vías recursivas dentro de la esfera administrativa, tendientes a asegurar la defensa del particular, puede suceder que aun transitadas estas vías, no se logre subsanar los vicios de que adolece el acto administrativo, o que, por ser las cuestiones a debatirse estrictamente de índole constitucional, no le sea posible al Fisco pronunciarse sobre ellas [23].

En la práctica, puede suscitarse una cuestión un tanto atípica. Sucede que el Fisco, aun durante el trámite en sede administrativa de las instancias recursivas contra el acto determinativo, suele requerir la traba de medidas cautelares tendientes a resguardar el crédito fiscal -que presuntivamente surge de la determinación-. Frecuentemente ocurre que el contribuyente o responsable paga la suma exigida por el Fisco, bajo los recaudos necesarios que le permiten continuar con la discusión del tributo, al solo efecto de obtener el levantamiento de la medida cautelar que le ocasionaba un perjuicio

23 El art. 12 del Cód. Fiscal obsta a esta posibilidad, al establecer que: "Los órganos administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias pudiendo no obstante, el Tribunal Fiscal, aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o Suprema Corte de Justicia de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas".

o dificultad grave en actividad. Por otro lado, con posterioridad, si los remedios recursivos -tanto administrativos como judiciales- son acogidos, y se revoca el acto determinativo en virtud del cual se regularizó la presunta deuda que originó la medida cautelar, el particular deberá ocurrir por la vía de la repetición para obtener el reintegro de lo que abonó en virtud de una determinación de oficio ilegítima.

Por ello, puede suceder que por motivos de conveniencia -en costos de tiempo y dinero-, se opte por la vía de la demanda de repetición, en la cual se dará un amplio debate acerca de la improcedencia de la determinación efectuada por el Fisco, y donde el eventual pronunciamiento a favor del contribuyente ordene, además, la restitución de lo pagado [24].

d)- Pagos a cuenta de un tributo que luego no es adeudado. También puede ocurrir que, por pagos de anticipos de tributos, o en virtud de los regímenes de recaudación y pagos a cuenta -cada vez más numerosos y desmedidos-, surja, al momento de perfeccionarse el hecho imponible del tributo en cuestión -en aquellos de naturaleza periódica-, que el impuesto no es adeudado, o lo es en menor medida que la totalidad de los pagos a cuenta sufridos.

B. *Casos especiales*

a)- Pagos de tributos en cuota. El pago de un tributo en cuotas, importa el fraccionamiento del monto total del mismo, y su diferimiento en el tiempo. El pago en cuotas no es asimilable al anticipo o pago a cuenta, puesto que en este último,

24 No obstante que tanto la normativa del caso -principalmente, las previsiones contenidas en las resoluciones que establecen planes de pagos- como la jurisprudencia, han sostenido que en estos casos se debe ocurrir por la vía de la repetición para obtener el reintegro de lo pagado, la solución que se estima correcta es la aplicación de la figura de la "simple devolución", contemplada en el art. 103 del Cód. Fiscal. Ver al respecto lo desarrollado *infra* en el punto correspondiente.

el hecho imponible aún no se ha perfeccionado, pero en el primero sí.

Es requisito esencial a la repetición que el hecho imponible del tributo cuya repetición se persigue, se haya configurado en todos sus extremos, puesto que la repetición en sí misma implica una discusión sobre todos los elementos del tributo.

Ello así, nada obsta a la procedencia de la repetición de las cuotas de un cierto tributo, puesto que el hecho imponible ya se ha perfeccionado. De esta manera, se podrán repetir todas las cuotas correspondientes a un período fiscal, o incluso algunas, cuando todavía no se haya terminado de abonar por completo la gabela en cuestión. Obviamente, las cuotas que en este último caso se abonen con posterioridad a la interposición del reclamo, no podrán ser objeto del pronunciamiento en ese procedimiento, por no haberse integrado la demanda con las mismas.

Un caso especial lo constituye el pago en cuotas de aquellos tributos que, si bien el Código Fiscal no ha contemplado su pago diferido en cuotas [25], tal facilidad viene otorgada por los distintos planes de pagos que con cierta regularidad acuerda la Autoridad de Aplicación para la regularización de deudas. En estos casos, habrá de prestarse especial atención a la normativa particular que regula el régimen de facilidades de pagos, puesto que es frecuente que se establezca que el acogimiento a sus beneficios importará un reconocimiento y allanamiento a la pretensión del Fisco, y supone una renuncia a cualquier trámite de discusión en curso o a acción a promoverse [26], lo

25 Tal lo que, por ejemplo, establece el art. 173 del Cód. Fiscal para el caso del Impuesto Inmobiliario.

26 No obstante los serios cuestionamientos de tales regímenes, y de las cláusulas que imponen la renuncia a cualquier tipo de reclamo, a la luz de los principios constitucionales vigentes.

Hay que destacar que, no obstante haberse establecido ciertos planes de facilidades de pago que permitían continuar con la discusión del tributo, o en su caso, promover la respectiva repetición, esta posibilidad está vedada de manera genérica, a tenor de lo dispuesto por el art. 96 de la Disposición Normativa "B" 1/04, que establece lo siguiente: "El acogimiento deberá

cual, en principio, impedirá la vía de la repetición [27].

b)- Anticipos de tributos. Si bien en el Código Fiscal no se menciona expresamente el requisito de la integración del período fiscal correspondiente al tributo cuya repetición se busca [28], esto es inherente a la naturaleza y finalidad misma de la acción en cuestión. En consecuencia, y en principio, no sería viable la repetición de anticipos cuando aún no ha finalizado el período fiscal en cuestión [29], y asimismo, una vez concluido éste, lo correcto es hablar de la repetición del tributo mismo, y no ya del anticipo.

No obstante esto, la Corte Suprema ha reconocido la procedencia de la repetición de anticipos, en aquellos casos en donde el impuesto, aplicado al caso concreto, carecía de toda base legal, de manera que el contribuyente no resultaba alcanzado por el mismo, por lo que no se está obligado a abonarlo para luego deducirlo, si así correspondiere, de otros gravámenes, o repetirlo por vía administrativa o judicial [30]. El mismo criterio

efectuarse por la totalidad del monto de la pretensión fiscal reclamada, si la hubiera. En todos los casos, la presentación importa el reconocimiento de la deuda incluida en el plan, el desistimiento de la acción y del derecho respecto de todos los recursos administrativos y judiciales que se hubieren promovido, como asimismo la renuncia expresa e incondicionada al reclamo de repetición de dichas obligaciones".

27 Así lo ha resuelto la CSJN, sentencia del 1/10/1991, *in re* "Medefin S.A. Compañía Financiera c/DGI. s/repetición", *Fallos*, 314:1175.

28 En el ámbito nacional, ello surge implícitamente de la parte final del art. 83 de la ley 11.683, donde se establece que "Sólo procederá la repetición por los períodos fiscales con relación a los cuales se haya satisfecho el impuesto hasta ese momento determinado por la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS".

29 Así lo entendió la CSJN en los autos "Vallan Roberto", sentencia del 7/10/1975, *Fallos*, 293:99.

30 CSJN, sentencia del 28/11/1969, *in re* "Llobet de Delfino, María Teresa c. Provincia de Córdoba", *Fallos*, 274:407, Impuestos XXVIII-303, D.F. XIX-726.

Asimismo, comparten este criterio, SPISSO, *Acciones y recursos...*, ob. cit., p. 195 y GIULIANI FONROUGE, Carlos M.-NAVARRINE, Susana C., *Procedimiento tributario y de la Seguridad Social*, LexisNexis Argentina, Buenos Aires, 2005, p. 489.

ha seguido el Fisco, cuando se perseguía la repetición de anticipos del impuesto sobre los ingresos brutos, para una actividad cuya gravabilidad había sido suspendida [31].

Asimismo, y sin bien la Corte le ha reconocido individualidad propia a los anticipos -de cumplimiento y exigibilidad independiente [32]- respecto de la obligación tributaria material, lo cierto es que las mecánicas liquidatorias de los anticipos del gravamen, y del mismo impuesto sobre los ingresos brutos, son básicamente similares, toda vez que en cada anticipo se irán fraccionando los ingresos atribuibles al mismo, a los efectos de fijar la base imponible [33]. Por lo tanto, resultaría en un mero ritualismo esperar hasta la liquidación del impuesto anual -que será casi a título informativo, reuniendo todos los pagos por anticipos-, para cuestionar cualquier aspecto relacionado con la configuración del hecho imponible, o su vinculación subjetiva con el contribuyente.

C. *Supuestos de improcedencia*

a)- Pagos posteriores. En el caso de que se configuren pagos posteriores a la promoción de la demanda de repetición, éstos no podrán ser objeto de pronunciamiento de ese mismo reclamo, puesto que no han podido ser considerados por el Fisco en la reclamación administrativa, y, en el caso de acudirse

31 En el Informe DTT 275/01 se trataba el caso en donde se perseguía la repetición de anticipos, cuando para el ejercicio fiscal 1995, la aplicación del impuesto sobre los ingresos brutos había sido suspendida. El órgano dictamina que cualquier pago efectuado bajo tales circunstancias, resultaría indebido ante la liquidación anual del tributo, por lo que correspondía hacer lugar al pedido de repetición.

32 Conf. CSJN, sentencia del 2/10/1970, *in re* "Fisco Nacional c. Francisco Gil S.A.", *Fallos*, 285:177.

33 Ello para aquellos contribuyentes que no se encuentren alcanzados por el sistema de liquidación administrativa de anticipos del impuesto sobre los ingresos brutos (ARBANet), establecido por la Resolución Normativa 111/08.

posteriormente a la Justicia, dichos pagos quedarían fuera de la *litis* [34].

b)- Tributos prescriptos. En estos supuestos, el Fisco no tiene acción alguna para el reclamo de estos conceptos, por lo que el sujeto pasivo sólo está satisfaciendo el pago de una obligación natural, y, a tenor de lo dispuesto por el Código Civil [35], carece de acción para reclamar su devolución, como así también el Fisco tiene el derecho de retener dichas sumas.

En consecuencia, impera la postura que considera no sujeto a repetición los montos abonados en estas circunstancias [36].

c)- Gastos causídicos. Cabe decir que en el caso de promoverse el juicio ordinario posterior al apremio y acogerse la pretensión del particular, lo abonado en concepto de gastos causídicos en el marco del proceso de apremio devendría en un pago sin causa.

Otro tanto sucedería en el caso de los procesos promovidos por el Fisco, como medidas cautelares anticipadas -art. 13 del

34 No obstante esto, lo correcto sería que mediando pronunciamiento firme respecto de la procedencia de la repetición, los pagos posteriores que respondan a idénticos supuestos de hecho y derecho, y siempre que no sea necesaria una etapa probatoria, sean reintegrados mediante el instituto de la "simple devolución", toda vez que la Administración podrá constatar la procedencia de este pedido, con la mera confrontación de lo reclamado con el pronunciamiento recaído en la misma cuestión pero por períodos anteriores. Lo contrario, sería someter al particular a un ritualismo inútil, sin ninguna otra finalidad aparente que dilatar en el tiempo el pago de lo indebidamente percibido por el Fisco.

35 El art. 515 del Cód. Civil prescribe que: "Las obligaciones son civiles o meramente naturales. Civiles son aquellas que dan derecho a exigir su cumplimiento. Naturales son las que, fundadas sólo en el derecho natural y en la equidad, no confieren acción para exigir su cumplimiento, pero que cumplidas por el deudor, autorizan para retener lo que se ha dado por razón de ellas (...)".

36 Conf. GIULIANI FONROUGE-NAVARRINE, *Procedimiento tributario...*, ob. cit., p. 490.

Idéntico criterio es el adoptado por el Fisco provincial, de acuerdo al Informe DTT 201/01, que establece que el pago voluntario de una obligación tributaria prescripta no da derecho a pedir su repetición, a tenor de lo expuesto en los arts. 515 y 516 del Cód. Civil.

Cód. Fiscal-, en donde se busca la traba de una medida cautelar que resguarde el crédito fiscal, mientras se sustancia la discusión de fondo por ante el Tribunal Fiscal de Apelación. En estos casos, si el contribuyente o responsable, optara por solicitar el levantamiento o sustitución de la medida cautelar, las costas del juicio serán a su cargo [37]. Pero si luego de abonadas las costas derivadas del proceso cautelar se obtiene un pronunciamiento favorable al contribuyente, es obvio que el crédito que se pretendió cautelar nunca existió, y por lo tanto, la medida solicitada en tal sentido nunca fue procedente, por lo que las costas abonadas en estos casos devienen en un pago sin causa.

La posibilidad de repetir las costas abonadas en procesos judiciales ha sido materia de análisis en el ámbito federal, en donde se ha entendido que tal supuesto es improcedente [38], toda vez que el texto legal se refiere sólo a lo pagado por tributos y sus accesorios. Idéntica solución puede trasladarse al orden provincial, donde la letra de la ley es de similar redacción.

No obstante esto, debe tenerse en cuenta que dentro del concepto de costas del juicio, se comprende a montos que corresponden a tributos cuya recaudación se encuentra a cargo de la Autoridad de Aplicación; tal el caso de la tasa retributiva por servicios judiciales. Ello así, y sólo respecto de este rubro, sería posible obtener su recupero vía demanda de repetición promovida ante el Fisco.

Aun así, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha convalidado que se pueda promover la repetición de lo abonado

37 El primer párrafo del Cód. Fiscal establece que "En cualquier momento podrá la Autoridad de Aplicación solicitar embargo preventivo, o cualquier otra medida cautelar en resguardo del crédito fiscal, por la cantidad que presumiblemente adeuden los contribuyentes o responsables (...)". Asimismo, el último párrafo del mismo art., dispone que "Cuando el contribuyente o responsable cancele o regularice la deuda cautelada, o solicite la sustitución de la medida trabada, las costas serán a su cargo".

38 Cám. Fed. Sala Cont. Adm., sentencia del 1/4/1963, *in re* "Massey Ferguson S.R.L.", LL 111-764, ED 6-416, JA 1963-IV-683. En el mismo sentido: CNCAdmFed., Sala III, sentencia del 18/03/1998, *in re* "Melnyk S.A.".

en concepto de gastos causídicos, mediante la promoción de un incidente de repetición, en el marco de las actuaciones donde se decidió sobre la suerte de las costas [39].

d)- Multas. Un caso muy particular ocurre en la repetición de las multas.

Se sostiene de manera pacífica, que las mismas no son susceptibles de repetición [40], basado en el carácter sancionatorio de las mismas, y el hecho de que se otorgan numerosos recursos jurisdiccionales contra las decisiones que las imponen, sin necesidad del previo pago de las mismas [41]. Por otro lado, de acuerdo al art. 133, los únicos conceptos repetibles son los tributos y accesorios, no encuadrando las multas en ninguno de estos supuestos.

Pero surgió una cuestión polémica, toda vez que el Tribunal Fiscal de Apelación, en diversos fallos [42], sostuvo que, al regularizar el apelante el monto total de la pretensión fiscal que permite seguir con la discusión de fondo -en el marco de la Disposición Normativa 'B" 91/06 [43]-, ésta debía integrarse

39 CSJN, sentencia del 25-03-03, *in re* "Provincia de Salta c. Estado Nacional", *Fallos*, 326:979.

El citado precedente se origina en un proceso que tenía como objeto una medida cautelar. En el mismo, se llegó a un acuerdo celebrado entre las partes, que fue homologado. Pero a raíz de lo resuelto por la Corte respecto de la forma de soportar la tasa de justicia y el pago efectuado por la Provincia de Salta, esta última promovió en esos mismos actuados un incidente de repetición, a los efectos de obtener la restitución de lo abonado en exceso.

La CSJN admitió sin vacilaciones la utilización de esa vía procesal para reintegrar a la parte incidentista lo que había abonado incausadamente.

40 CSJN, *Fallos* 254:426; 210:78.

41 Conf. GIULIANI FONROUGE-NAVARRINE, *Procedimiento tributario...*, ob. cit., p. 490.

42 TFABA, Sala III, "Nestlé S.A.", 27/05/2008; "OSDE S.A.", 9/05/2008; Sala I, "Bell Motors S.A.", 1/04/2008.

43 Dicha norma establece que: "En caso de regularización del importe total de la pretensión fiscal podrá continuarse el proceso de discusión o determinación administrativa en curso, no implicando el acogimiento al plan de pagos un allanamiento por parte del contribuyente.

tanto con lo referente a impuestos y accesorios, como con lo aplicado en concepto de multas.

Esto traía aparejado el problema de que, continuada la discusión sobre el ajuste del Fisco, y resolviendo el Tribunal a favor del contribuyente, éste no podía obtener el recupero de lo abonado en concepto de multas, por no estar prevista la repetición de tales conceptos.

Esta situación motivó el dictado del Acuerdo Plenario N° 18, del 7 de mayo de 2008, por el cual -por mayoría, y con disidencias de las vocales NAVARRO, CARNÉ y CENICEROS- se estableció que las multas no comprenden la pretensión fiscal a la que se alude.

No obstante esto, cabe decir que el hecho de que el art. 133 del Cód. Fiscal excluya a las multas -y cualquier otro pago de carácter sancionatorio- de su ámbito de aplicación, no necesariamente deriva en la imposibilidad de repetir tales conceptos. En una adecuada interpretación es dable entender que, en su caso, el ámbito de aplicación del trámite de la repetición legislada en el Cód. Fiscal no comprende a las multas, lo que no obsta a solicitar judicial o administrativamente su reintegro, como una pretensión y acción autónoma, basado en los fundamentos y principios generales de la repetición, toda vez que no es aceptable que el Estado se enriquezca a expensas de los contribuyentes, en clara violación al principio de legalidad, equidad y justicia.

Asimismo, y sin desmedro de su reintegro de acuerdo a lo dicho anteriormente, nada obsta a que el particular solicite la compensación [44] y/o la simple devolución de los saldos a favor derivados de un pago indebido en concepto de multa.

En tales supuestos los contribuyentes podrán interponer, en virtud de los pagos que eventualmente devengan efectuados en forma indebida o sin causa, demanda de repetición en los términos del artículo 133 del Código Fiscal".

44 Nótese que el Cód. Fiscal, al regular la compensación en el art. 93, la prevé para todos los "saldos acreedores" -del contribuyente-, y "cualquiera sea el procedimiento por el cual se establezcan". Con lo cual, cabe

e)- Recargos [45]: La naturaleza represiva de los recargos ha sido reconocida por la doctrina [46], y el mismo criterio ha fijado la Corte Suprema [47].

Por lo tanto, para el caso de los recargos son aplicables las conclusiones expuestas para la repetición de multas, de acuerdo a lo desarrollado precedentemente.

2. Requisitos de procedencia y extremos de la acción

A. *Existencia, conocimiento y alcances del pago*

El primer requisito para la viabilidad de la acción de repetición es, obviamente, la existencia de un pago, que tendrá alguna de las características enunciadas precedentemente, y que habilitará a obtener la restitución de lo oblado.

entender que no se establece ningún tipo de restricción respecto de la procedencia del crédito del contribuyente, a diferencia de lo que sucede con la repetición.

45 Debe destacarse que, con la sanción de la ley 13.930, se ha derogado el art. 87 del Cód. Fiscal (texto ordenado 2004, el cual preveía los recargos ante la falta de pago por parte de los contribuyentes), con las condiciones especiales de vigencia que establece el art. 72 de la ley citada.

46 Conf. MAMMONI, Gustavo A., "La indefensión de los contribuyentes frente a los recargos previstos en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires" en La Ley Suplemento Derecho Administrativo. 2007 (Junio), 8, *passim*.

47 Conf. CSJN, sentencia de fecha 13/09/1968, *in re* "Zielli, Eduardo Francisco", *Fallos*, 271:338, en donde expuso que "Revisten carácter penal las multas por infracciones a las leyes de réditos, cuando ellas no tienen carácter meramente reparatorio. Análoga conclusión se impone en lo que concierne a los denominados 'recargos' a que alude el art. 42 de la ley 11.683 (t.o. 1960), toda vez que ellos tienden, primordialmente, a herir al infractor en su patrimonio y no a constituir una auténtica fuente de recursos para el erario".

Mismo criterio sigue en la sentencia de fecha 12/07/1967, *in re* "Colorín Ind. de Materiales Sintéticos S.A. s/apelación", *Fallos*, 268:179, IMP. XXV-626.

El pago debe ser entendido como el cumplimiento de la prestación debida como efecto de la obligación [48], lo que en la especie tributaria, se conformará con un criterio más estricto, con la entrega de una suma de dinero.

Dado que la relación procesal se entabla con el contribuyente o responsable como sujeto activo, y de acuerdo a los principios que rigen la carga probatoria, es éste quien deberá probar la existencia del pago, y demostrar en qué medida es ilegal.

Antes de la reforma del Código Fiscal por la ley 13.930 [49], en su anterior redacción el art. 134 exigía que junto con la demanda se acompañaran los documentos auténticos del pago, a los efectos de probar la existencia del mismo [50]. En el mismo sentido, el art. 12 del decreto 326/1997, establecía que los documentos auténticos que deberán acompañarse como fundamento de la demanda serán los recibos originales de pago, no pudiendo ser sustituidos por ningún otro [51].

48 Conf. TRIGO REPRESAS-CAZEAUX, op. cit., tomo II, pág. 17.

49 Ley Impositiva para el ejercicio fiscal 2009. Promulgada el 29/12/2008, publicada el 30/12/08 (B.O. N° 26.041, suplemento).

50 Al respecto, ver el criterio sentado por el TFABA, Sala I, 27/04/2005, "Hydrotub S.A.", respecto del requisito de los documentos auténticos y el principio del informalismo a favor del administrado.

51 No obstante el excesivo rigor formal con que estaba redactada la norma, tal requisito fue mitigado por el mismo Fisco, que en el Informe 11/99 de la DTT dejó sentado que si bien con la demanda de repetición deberán acompañarse, en calidad de documentos auténticos, los recibos originales de pago, "no pudiendo ser sustituidos por ningún otro", la validez de aquélla no queda condicionada a la existencia de esta documentación.

Asimismo, se afirmó que "comprobada la existencia del crédito a favor del contribuyente, el imperativo de la norma obliga a la Dirección de Rentas a acreditar, compensar o devolver (art. 82 C.F.)".

En consecuencia, se sentó el criterio de que la presentación de la demanda de repetición sin acompañar a la misma la documentación original que acredite el pago indebido o en exceso, no invalida a ésta y el procedimiento deberá continuar de conformidad con lo dispuesto por el artículo 135 del C.F. reconociendo los intereses previstos por el artículo 138. Esta solución no contradice lo dispuesto por el artículo 12 del Decreto Reglamentario y mantiene la armonía en la interpretación con los artículos del Código Fiscal, en cuanto sólo admitía los comprobantes de pago originales como

Con la reforma introducida por la ley aludida, con mucho acierto se ha eliminado la alusión a los documentos auténticos del pago que contemplaba el inc. "e" del art. 134 del Cód. Fiscal, por lo que puede sostenerse que se cuenta con la mayor amplitud probatoria posible para acreditar la existencia del pago cuya repetición se busca.

El mismo art. 133 del Cód. Fiscal requiere que el pago cuya repetición se persigue, se encuentre debidamente rendido a la Autoridad de Aplicación por las entidades bancarias u oficinas habilitadas encargadas de su percepción. En resumen, el Fisco debe tener conocimiento del pago, y no basta el mero ingreso del gravamen por parte del contribuyente o responsable en las entidades de pago correspondientes.

La irrazonabilidad de este precepto surge patente de su mera lectura. Si en los recaudos adoptados por la Autoridad de Aplicación, para la gestión de la percepción y cobro de los tributos, se decide delegar dicha tarea a otros organismos -a los que a su vez se les impondrán sus deberes y obligaciones particulares a la hora de rendir cuentas sobre lo recaudado-, no pueden trasladarse al particular las consecuencias derivadas de percances acaecidos en la relación entre el Fisco y las entidades bancarias u oficinas habilitadas para el cobro de tributos.

De la propia redacción del art. 133 del Cód. Fiscal, parecería derivarse que éste es un requisito de admisibilidad de la demanda, y de no haberse comunicado el pago por parte del tercero encargado de la recaudación, la consecuencia inmediata sería el rechazo *in limine* de la acción. Pero una visión superadora de la cuestión, impondría concebir a este supuesto no ya operando sobre la admisibilidad de la demanda, o ni si-

condición de validez de la prueba documental y no de la procedencia de la demanda.

Actualmente, si bien el requisito en cuestión sigue estando expresamente previsto en el texto legal del art. 12 del decreto 326/1997, toda vez que éste reglamentaba lo establecido por el inc. e del anterior art. 126 de. C.F., al haberse derogado éste, la misma suerte, de manera implícita, ha corrido el precepto contenido en el decreto reglamentario.

quiera en la procedencia de la repetición, sino que el hecho del tercero, que no rinde el pago ante el Fisco -y le imposibilita a éste verificar la existencia y alcances del mismo-, debería ser tenido en cuenta sólo a los fines de una eventual imposición de costas en la eventual etapa judicial [52].

Por otro lado, la Corte Suprema ha exigido que el pago se refiera a un período fiscal, pues en la repetición de tributos de ejercicio, sólo estando cerrado el período fiscal, y habiéndose declarado la obligación fiscal, la Administración puede conocer la existencia del pago indebido. No conocido el impuesto, no puede afirmarse si hay tributo a repetir [53]. Empero, como se vio, esta postura tiene sus excepciones. Esto hace a la integridad del pago, por cuanto el mismo debe ser completo, y abarcar todo lo adeudado.

Párrafo aparte de todo lo dicho, merece el caso de la compensación [54]. Ésta, es un medio de extinción, en la medida de la concurrencia de las obligaciones, en aquellos casos en que

52 Lo que por otra parte sólo quedaría reservado ante supuestos extremos, dada la redacción del art. 51 de la ley 12.008 (con la reforma introducida por la ley 13.101), que establece que la imposición de costas será siempre en el orden causado, como principio general.

53 CSJN, "Vallan Roberto", sentencia del 7/10/1975, *Fallos*, 293:99

54 El art. 102 del Cód. Fiscal establece que "La Autoridad de Aplicación deberá compensar, de oficio o a pedido de los contribuyentes o responsables, los saldos acreedores, cualquiera sea la forma o el procedimiento por el cual se establezcan, con las deudas o saldos deudores de gravámenes declarados por los contribuyentes o responsables, o determinados por la Autoridad de Aplicación (...)".

Asimismo, el art. 808 del Cód. Civil, define a la compensación como "La compensación de las obligaciones tiene lugar cuando dos personas por derecho propio, reúnen la calidad de acreedor y deudor recíprocamente, cualesquiera que sean las causas de una y otra deuda. Ella extingue con fuerza de pago, las dos deudas, hasta donde alcance la menor, desde el tiempo en que ambas comenzaron a coexistir".

Cabe agregar que, de acuerdo al art. 823 del citado código, las deudas y créditos entre particulares y el Estado no son compensables. Por lo tanto, y siendo ésta la regla general, la compensación sólo procederá en aquellos casos contemplados por la ley fiscal, y en la medida y con los alcances que ésta disponga.

ambos sujetos de la relación tributaria sean acreedores y deudores recíprocamente.

Puede suceder entonces que, un saldo a favor originado en el pago indebido o en exceso de un tributo, sea imputado para la cancelación y extinción de otra obligación tributaria, que originaba un saldo deudor para el particular. Surge entonces el problema de establecer si resulta procedente la repetición basada en la impugnación de la obligación que originaba el saldo deudor, toda vez que no ha mediado un pago propiamente dicho.

Como se observó, el art. 133 sólo declara procedente la repetición para aquellos casos en que haya mediado un pago, y éste tenga el carácter de indebido o sin causa. En el caso de la compensación, el pago se efectuó en virtud de un tributo distinto del cual se persigue la repetición.

Esta segunda obligación tributaria, que origina ahora el derecho de repetir -por ej., por haber sido declarado inconstitucional el tributo-, no fue extinguida mediante el pago, sino por un instituto distinto.

Aun así, y por simple extensión analógica, debería acogerse la repetición de tributos cancelados mediante compensación, no obstante no mediar un pago directo y en sentido estricto. Por otro lado, y siendo que el pago, en un sentido amplio, consiste en el cumplimiento del objeto de la prestación que hace a la obligación, puede sostenerse que la compensación comparte ciertos caracteres comunes, lo cual torna viable la extensión de la solución propuesta.

B. *El pago bajo protesto*

La protesta es la declaración voluntaria del contribuyente -o responsable-, oponiéndose al pago del impuesto o haciéndolo bajo la reserva de mantener o invocar un derecho oponible al pago [55].

55 Conf. BIELSA, Rafael, *Derecho Administrativo*, La Ley, Buenos Aires, 1965, p. 600.

Constituye un recaudo de origen jurisprudencial, que desde antaño ha requerido la Corte Suprema [56], a los efectos de poner en conocimiento de los gobiernos la disconformidad de los contribuyentes, y que puedan adoptar las medidas necesarias, evitando la inversión de esa renta, y dando la posibilidad de arbitrar los recaudos de orden financiero y contables del caso, para hacer frente al eventual reintegro de los valores [57]. Pero actualmente, la organización moderna de la hacienda pública torna abstractos dichos fines, no pudiendo sostenerse que ante un pedido de repetición, y su ulterior cumplimiento, puedan verse afectados los compromisos estatales o la correcta prestación de los servicios públicos [58].

En la actualidad, dicho requisito ha dejado de ser exigido, máxime cuando no es requerido por la normativa legal [59], tal lo que ocurre en el caso del Código Fiscal que lo suprimió [60], entendiendo el Máximo Tribunal provincial que el pago bajo protesta no es condición indispensable para repetir tributos provinciales o municipales, si no aparece contemplado por una norma anterior [61].

C. *El reclamo administrativo previo y el agotamiento de la vía*

El requisito del reclamo administrativo previo surge como una antigua reminiscencia del principio de que el Estado no puede ser demandado si previamente no se formuló el respectivo reclamo de la cuestión ante el mismo, sometiéndose la cuestión a su consideración.

56 CSJN, *Fallos*, 3:131; 17:207; 31:103; 79:17; 191:351; 375:439, entre otros.

57 Conf. SPISSO, *Acciones y recursos...*, ob. cit., p. 196. CSJN, 2/10/1970, "Arsoda Trading Co. C. INTA", *Fallos*, 278:25; ED 35-158.

58 GIULIANI FONROUGE-NAVARRINE, *Derecho Financiero*, ob. cit., p. 726.

59 CSJN, *Fallos*, 198:50; 200:351; 201:228.

60 CSJN, 11/10/1967, *in re* "Transradio Internacional S.A. c/Provincia de Bs. As.", *Fallos* 269:92.

61 SCBA, sentencia del 28/09/1982, *in re* "Noren Plast. S. A. c. Municipalidad de La Matanza", DF XXXV-124.

En el ámbito nacional se ha atenuado este requisito, mas no ha sucedido lo mismo en el provincial. Así, se distinguen los pagos a abonados ante requerimiento de la Administración, de los efectuados en forma espontánea, es decir, aquellos que realice voluntariamente el contribuyente, sin que medie una determinación cierta o presuntiva de la repartición recaudadora [62]. En este último caso, en la ley 11.683 se impone la necesidad de formular el reclamo previo ante la AFIP [63], justificado en la necesidad de generar una etapa conciliatoria anterior al pleito, a fin de dar a la Administración la posibilidad de revisar el caso, salvar algún error y promover el control de legitimidad de lo actuado [64].

Ahora bien, en la regulación del reclamo de repetición en el Cód. Fiscal, no encontramos la distinción de pagos espontáneos o a requerimiento, debiéndose, en todos los casos, interponer el reclamo previo ante la misma Administración. Lo que asimismo es confirmado por lo prescripto en la parte final del art. 133, en cuanto dispone que la demanda de repetición -refiriéndose al reclamo que se inicia ante la Autoridad de Aplicación- será requisito para ocurrir ante la Justicia [65].

62 CSJN, sentencia del 11/2/1992, *in re* "Lisport SRL. s/apelación (por retardo)", *Fallos*, 315:43.

63 Ver art. 81 de la ley 11.683. Por el contrario, si el pago fue a requerimiento, se puede demandar directamente ante el Tribunal Fiscal de la Nación, o ante la Justicia Nacional.

64 Conf. CSJN, sentencia del 10/05/1988, *in re* "Empresa 'La Estrella' S.R.L. c/Provincia del Chaco s/demanda contencioso-administrativa", *Fallos*, 311:689. En el mismo sentido: SPISSO, *Acciones y recursos...*, ob. cit., p. 208.

65 Este último párrafo traído a colación descarta por completo cualquier interpretación en contrario -respecto de la necesidad del agotamiento previo de la vía administrativa-, a tenor del vocablo "podrá" que comienza utilizando el art. 133, al referirse a la interposición de la demanda de repetición por el interesado ante la Autoridad de Aplicación.

Una redacción similar tenía el art. 51 del Cód. Fiscal de la C.A.B.A., que utilizaba asimismo el verbo "podrá", lo que llevó a pensar que la utilización de la vía administrativa era opcional. Mas en el año 2003, se modifica el artículo en cuestión, reemplazándose el término por la palabra "deberán",

En los casos en que el contribuyente realice un pago de forma espontánea, el recaudo de acudir por la vía administrativa previamente resulta un paso lógico y aceptable, por cuanto es necesario y conveniente dar la oportunidad al Fisco de rever la cuestión, y acceder al reclamo del particular de entenderlo procedente.

Pero este requisito deviene en irrazonable en aquellos casos en los que el pago fue con motivo de un requerimiento por parte del Fisco, en donde ya ha dejado exteriorizada su posición respecto de la existencia, alcance y modalidades de la obligación tributaria. Es obvio que resulta en un ritualismo inútil e innecesario reeditar una nueva discusión, justamente ante el órgano que ya fijó su posición al respecto.

La SCBA ha sostenido que en aquellos casos en que la Administración ya se ha expedido afirmando la legitimidad del acto que se impugna, deviene un ritualismo inútil y dispendioso la exigencia del reclamo administrativo previo a la demanda que persiga la reparación de los efectos de dicho acto, afectándose la garantía de defensa en juicio [66]. El mismo tribunal dejó

lo que elimina cualquier duda. Aun así, y en la anterior redacción, ya se había afirmado que lo potestativo para el contribuyente era el solicitar el reintegro de lo pagado vía repetición (Cam. Apel. Cont. Adm. y Trib CABA, Sala I, 20/03/2001, "Droguería del Sud S.A. c/GCBA s/repetición"). El mismo criterio siguió la Sala II, en las causas "Yaryura Tobías Felipe Nicolás c/GCBA s/Repetición (art. 457 CCAyT)" (Exp. N° 140, sentencia del 14/03/2001) y "Macho, Laura Silvana y otros c/GCBA s/Repetición" (sentencia del 14/03/2001).

66 Si bien la SCBA se pronunció sobre el caso de la necesidad del reclamo previo con motivo de la solicitud de reparación de los daños y perjuicios derivados de un acto sobre cuya legalidad ya se había expedido la Administración. En concreto, se sostuvo que: "Si bien la doctrina del Tribunal exige la reclamación administrativa para abrir su potestad revisora, la ha descartado en determinados supuestos cuando ella se tornaría en un ritualismo inútil. Así cuando el ente administrativo demandado se expidió en sustento de la legitimidad del acto cuestionado, afectaría la garantía de la defensa en juicio -integrada también por el derecho a una rápida y eficaz decisión- exigir al impugnante el reclamo ante dicha Administración de la reparación de los daños y perjuicios derivados del acto en tanto tal resar-

claramente sentado -en el caso de una repetición de tributos municipales-, que imponer al particular la obligatoriedad de acudir nuevamente, mediante reclamo ante el órgano ejecutivo, como presupuesto de la repetición, es un ritualismo inútil y excesivo, cuando ya ha habido una instancia administrativa anterior, en la cual la propia Administración ha sostenido su posición contraria a la pretensión del contribuyente, afirmando la legalidad del tributo [67].

cimiento presuponga la ilegitimidad del mismo, cuestión ya despachada negativamente. En el caso, atento al carácter excepcional que reviste el litigio por haberse articulado por la vía del art. 92 del C.C.A., mantener la exigencia supondría una postergación auún más grave de la satisfacción del derecho de la actora, incluso a riesgo de un nuevo proceso judicial" (SCBA, B 49124, sentencia del 23/2/1988, *in re* "Roulier Gutiérrez de Manso, Ana Alicia c/Provincia de Buenos Aires s/Demanda Contencioso Administrativo", AyS 1988-I, 178).

El mismo criterio fue sostenido en la causa B 48894, sentencia del 29/6/1984, *in re* "Bambikian, Gaspar y otros. c/Municipalidad de Avellaneda s/Demanda Contencioso Administrativa", DJBA 127, 446 - ED 111, 484 - TSS 1985, 110 - LL 1985 B, 561 - AyS 1984 I, 260.

67 Conf. SCBA, B 65185 I, sentencia de fecha 28/2/2007, *in re* "YPF S.A. c/Municipalidad de La Matanza s/Acción Declarativa-Cuestión de competencia art. 6° CCA-".

En este caso, la SCBA afirmó que: "(...)Ahora bien, en vista de las particulares circunstancias de la causa, que dan cuenta de un planteamiento expreso de la actora y una posición contraria del Municipio en el ámbito administrativo frente a la extensión que éste atribuye al tributo sobre el que ha versado el conflicto, y dado lo expuesto en el escrito en tratamiento sobre el particular, cabe concluir que imponer en autos el condicionamiento previsto en el artículo 64 ya citado transformaría la aplicabilidad del reclamo administrativo previo a la repetición judicial del gravamen en una carga ritual excesiva o inútil (art. 14 inc. 1 ap. b, C.P.C. y A.)".

"Esta Suprema Corte ha tenido oportunidad de precisar que en el proceso administrativo '...supuesta la efectiva configuración de un caso (art. 166, in fine Const. Pcial.), para cuya ocurrencia en ocasiones puede ser menester la articulación de un pedimento ante la entidad administrativa, el tránsito por vías administrativas -ora la reclamación ante la autoridad ora el procedimiento recursivo en la misma sede- ha de tener cabida, como excepción a la directa demandabilidad estatal, en aquellas hipótesis expresamente requeridas por un enunciado normativo de rango legal; regulación de la cual la carga de acudir ante la administración ha de ser una expresa

Asimismo, nótese que a tenor de lo dispuesto por el art. 12 del Cód. Fiscal, el órgano administrativo no es competente para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias [68], por lo que el reclamo previo en casos de repetición fundados únicamente en cuestiones de inconstitucionalidad resulta un trámite completamente superfluo e inútil, aparejando un dispendio de actividad administrativa que nunca podrá aportar solución alguna [69].

Actualmente, rige plenamente el principio del reclamo administrativo previo y el agotamiento de la vía [70]. Sólo se podrá acudir directamente ante la Justicia, en los supuestos en que mediare una clara conducta del Fisco que haga presumir la ineficacia cierta de acudir a una vía administrativa, en atención a particulares circunstancias del caso, y en donde el agotamiento previo de la vía resultare para el interesado una carga

y razonable consecuencia, a fin de no contrariar el principio de accesibilidad irrestricta a la jurisdicción (art. 15 Const. Pcial.)' (cfr. causa B. 64.553, 'Gaineddu', res. del 23-IV-03)".

"En función de los principios consagrados en dicho precedente, asiste razón al recurrente en cuanto plantea la impropiedad de obligar en la especie el reclamo administrativo previsto en la referida ordenanza municipal, en tanto ello obstaculizaría en modo irrazonable el acceso efecto a la presente actuación judicial".

68 En el mismo sentido se ha pronunciado la CSJN, al establecer que "Cualesquiera sean las facultades del Poder Ejecutivo para dejar sin efecto actos contrarios a las leyes, no le corresponde declarar la inconstitucionalidad de ellas, pues dicha facultad es exclusiva del Poder Judicial, único habilitado para juzgar la validez de las normas dictadas por el órgano legislativo. Lo contrario importaría admitir que el poder pueda residir y concentrarse en una sola sede" (CSJN, "Ingenio y Refinería San Martín del Tabacal, S.A. c/Provincia de Salta", *Fallos*, 269:243).

69 Y así lo ha entendido la jurisprudencia en el ámbito nacional: CNCAdmFed., Sala II, "Maciel, Marta S.", ED 128-327; *idem*, Sala I, "Finocchio, Dora E. c. DGI'; *idem*, Sala IV, "Volper, Ana María c. Estado Nacional", DOT XIII-152, entre otros.

70 Ver Juzgado en lo Contencioso Administrativo N° 1 de La Plata, sentencia del 19/01/2004, *in re* "Air Liquide Argentina S.A. c/MOSP -Unidad de Proy. Elect.- y otros s/Pretensión de reestablecimiento o reconocimiento de derechos", Reg. Int. 11/04 F 25.

excesiva o inútil, de acuerdo a lo que prescribe el art. 14 inc. b de la ley 12.008.

Por lo expuesto, tanto en el caso en que el pago derive de un requerimiento previo del Fisco, en donde expusiera los fundamentos que hacen a la legalidad del acto determinativo -sostenida por el ente recaudador-; como en el supuesto en que el principal basamento de la repetición lo constituya la inconstitucionalidad de una norma, no resultaría viable la interposición previa de la demanda ante la Autoridad de Aplicación, ni el agotamiento de la vía administrativa, siendo aconsejable que los tribunales se inclinaran por reconocer estas situaciones, en pos de un mayor amparo de los derechos del contribuyente o responsable.

Sería aconsejable una modificación del texto legal al respecto, recogiendo la solución brindada por la ley nacional en la materia, realizando la distinción entre pagos espontáneos o a requerimiento, lo que llevaría no sólo a una mejor y más plena protección del contribuyente, sino a no sobrecargar a la Administración fiscal en el trámite de cuestiones infructuosas que terminarán siempre por discutirse en las etapas recursivas posteriores [71].

D. *Legitimación activa*

El art. 133 del Cód. Fiscal, al referirse a los sujetos que pueden interponer la demanda de repetición, alude a los contribuyentes o responsables.

En principio, será sujeto legitimado para acudir por vía de repetición el sujeto respecto del cual se haya perfeccionado el hecho imponible, dando lugar al nacimiento, en su cabeza, de la obligación tributaria. Pero siendo que es presupuesto de la repetición la existencia de un pago, estarán también legiti-

71 Ver MAMMONI, Gustavo A., "Repetición de tributos: una reforma necesaria", publicado en Diario El Día de fecha 23 de noviembre de 2008, *passim*.

mados aquellos sujetos que, si bien respecto de ellos no se ha perfeccionado la hipótesis de incidencia tributaria, la obligación del pago del tributo les viene impuesta en virtud de ley, ya sea en forma conjunta con el sujeto pasivo del tributo, o en su sustitución.

Según VILLEGAS, el sujeto activo de la repetición es siempre el destinatario legal tributario, tanto si ha sido designado sujeto pasivo de la obligación tributaria, como si fue excluido de ésta como consecuencia de la sustitución [72]. Asimismo afirma que quien paga una deuda ajena -sea sustituto o responsable ajeno-, sólo puede ser sujeto activo de la repetición si de su pago indebido deriva un perjuicio personal [73].

a)- Contribuyentes. Son los sujetos respecto de los cuales se perfecciona el hecho imponible que da nacimiento a la obligación tributaria, quedando obligados, por sí mismos o por medio de sus representantes, al ingreso del tributo. Están contemplados en el art. 19 del Cód. Fiscal [74].

72 Conf. VILLEGAS, Héctor B., ob. cit., p. 474. Agrega que el hecho de asignar al destinatario legal tributario (aunque no sea sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria por haber sido sustituido) el carácter de sujeto activo de la repetición, tiene importancia porque demuestra que la relación jurídica de repetición no es siempre "el revés" de la relación jurídica tributaria principal.

73 *Ibidem.* A título ejemplificativo, menciona el caso en que el responsable solidario o sustituto pagan una suma superior a la adeudada por el contribuyente, y que éste ya había pagado, o respecto de la cual el contribuyente estaba exento.

74 "Son contribuyentes las personas de existencia visible, capaces o incapaces, las sucesiones indivisas, las personas jurídicas, las sociedades, asociaciones y entidades, con o sin personería jurídica, los patrimonios destinados a un fin determinado, las uniones transitorias de empresas, las agrupaciones de colaboración y demás consorcios y formas asociativas aun cuando no revistan el carácter de sujetos de derecho de conformidad a la legislación de fondo, que realicen los actos u operaciones o se hallen en las situaciones que las normas fiscales consideren causales del nacimiento de la obligación tributaria".

Si bien será mayormente el *solvens* quien esté legitimado -y promueva- la demanda de repetición, en virtud de las distintas alternativas presentes respecto de las mutaciones entre el sujeto pasivo de la obligación tributaria y del hecho imponible, puede suceder que quien solicite el reintegro de pagos indebidos no sea quien los haya hecho. Así cuando el contribuyente no haya sido quien ingresó directamente el tributo -por ej., por haberse operado la sustitución-, sino que la acción de repetición se deriva del pago erróneo por parte de un tercero, el Código prevé que será requisito de admisibilidad de la acción que se registre el pago en duplicidad de tales obligaciones, o bien que el tercero efectúe el reconocimiento expreso de las mismas y las regularice. Cuando como consecuencia de los pagos erróneamente realizados, hubiesen prescripto las facultades de la Autoridad de Aplicación para exigir su pago al contribuyente responsable de las mismas, no procederá la devolución de dichos importes al demandante quien deberá exigirlos del tercero [75].

b)- Responsables por deuda ajena. Estos sujetos -enumerados en el art. 24 del Cód. Fiscal- también se encuentran legitimados para accionar por repetición a título propio, pero en el caso de los que actúen como agentes de recaudación, podrán peticionar siempre que puedan acreditar un perjuicio personal derivado del cumplimiento de su actuación como tales [76].

Por otro lado, el Cód. Fiscal en su art. 133 3er. párrafo, establece que en caso de que la demanda fuera promovida por agentes de recaudación, éstos deberán presentar nóminas de los contribuyentes a quienes la Autoridad de Aplicación efec-

75 Conf. art. 133 2do. párrafo del Código Fiscal.

76 Conf. CSJN, *in re* "Eca Cines S.R.L. c/Instituto Nacional de Cinematografía", *Fallos*, 306:1548.

En el mismo sentido se pronuncia VILLEGAS, quien requiere que para que el agente de retención accione como sujeto activo, debe demostrar que del ingreso indebido deriva un personal perjuicio que lo empobrece sin causa legítima (conf. VILLEGAS, *Los agentes de retención y de percepción en el derecho tributario*, Depalma. Buenos Aires. 1976, p. 140).

tuará la devolución de los importes cuestionados, salvo que acrediten la debida autorización para su cobro [77].

E. *La doctrina del empobrecimiento*

La Corte Suprema, en el año 1973, estableció con firmeza un nuevo requisito para la procedencia de la repetición, cual es que el accionante demuestre que efectivamente ha soportado la incidencia del tributo, sin trasladarla a terceros.

En el fallo "Mellor Goodwin" [78], la CSJN estableció que la acción de repetición tiene su fundamento en el enriquecimiento sin causa del Código Civil, y por lo tanto se exige la prueba del empobrecimiento del accionante, y el correlativo enriquecimiento del Fisco, originado en el desplazamiento patrimonial. Señaló que la falta de ausencia, o no acreditación del empobrecimiento del accionante, obstan a la procedencia de la repetición, toda vez que ante una sentencia favorable habría

77 El citado artículo agrega que: "Dicha autorización podrá acreditarse con el instrumento público correspondiente, o con carta-poder con firma autenticada por la Justicia de Paz, o por Escribano Público, pudiendo otorgarse también ante la autoridad administrativa, la que contendrá una simple redacción de la identidad y domicilio del compareciente, designación de la persona del mandatario y mención de la facultad de percibir sumas de dinero; cuando se faculte a percibir sumas mayores al importe equivalente a dos (2) sueldos, correspondientes a la categoría 4 del personal de la Administración Pública Provincial, según ley 10.430, se requerirá poder otorgado ante Escribano Público.

Exceptúanse de lo dispuesto precedentemente las demandas promovidas por Escribanos, respecto de los gravámenes pagados o ingresados en las escrituras que hubieren autorizado, en cuyo caso la devolución se efectuará a los mismos, sin perjuicio de notificar a las partes contratantes en el domicilio que figura en la escritura".

Esto encuentra cierto correlato con lo oportunamente resuelto por la CSJN, *in re* "Viviendas Patricia Sociedad de Responsabilidad Limitada c/ DGI. s/repetición" (*Fallos*, 312:454), en donde condicionó la procedencia de la repetición a que el accionante acreditara previamente la restitución del gravamen percibido de terceros.

78 *Fallos*, 287:79.

percibido dos veces una misma suma, lo cual resulta inaceptable.

Esta doctrina, que se aplicó para el caso de los impuestos indirectos, se extendió también a los tributos directos, en la causa "Ford Motor Argentina" del año 1974 [79], donde afirma que por el solo hecho de ser tributos de esta naturaleza, no autoriza a presumir que el fenómeno de la traslación de la carga tributaria a los precios no tiene lugar, debiendo asimismo demostrarse el empobrecimiento. Asimismo, sostiene que la traslación se presume tratándose de empresas, mas no de personas físicas, donde el empobrecimiento surge de la mera acreditación del pago [80].

En el año 1977 la Corte cambia su criterio, al dictar el fallo "P.A.S.A." [81], en donde establece que la repetición no deriva del enriquecimiento sin causa del Derecho Civil, sino que es un instituto propio del Derecho Tributario, siéndole aplicadas normas propias de esta rama, declarando la no aplicación del requisito de la demostración del empobrecimiento para obtener la repetición de tributos [82].

No obstante esto, para el caso de los agentes de recaudación se mantiene el requisito de la demostración del empobrecimiento, o del perjuicio personal sufrido, atento a las particularidades de esta figura, tal lo que se expuso en el punto anterior.

79 *Fallos*, 288:333.

80 CSJN, sentencia de fecha 26/6/1974, *in re* "Brunella de Weiser", *Fallos*, 289:67.

81 *Fallos*, 297:500.

82 También debe agregarse que, en el ámbito nacional, mediante la reforma introducida en la ley 11.683 por la ley 25.795, se agrega un sexto párrafo al art. 82 de la ley de procedimientos, el cual ahora establece que "(...) Los impuestos indirectos sólo podrán ser repetidos por los contribuyentes de derecho cuando éstos acreditaren que no han trasladado tal impuesto al precio, o bien cuando habiéndolo trasladado acreditaren su devolución en la forma y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos".

F. *Legitimación pasiva*

El trámite de repetición regulado en el Código Fiscal, apunta a la restitución de los ingresos indebidos percibidos por el Fisco, en virtud de los tributos cuya administración se encuentre en manos de la Autoridad de Aplicación a la que hace referencia dicho texto legal.

El sujeto pasivo de la repetición de tributos, es por consiguiente, el sujeto activo de la obligación tributaria, entendido como el titular de la competencia para exigir el cumplimiento de dicha obligación. Quien recibe, instituye, o exige el tributo, es quien debe restituir al contribuyente lo recibido sin fundamento jurídico [83]. En suma, el legitimado pasivamente para la repetición, es la persona jurídica de derecho público que detenta el poder de administrar el tributo, por competencia originaria o delegada, aunque no detente el poder de legislar o sobre el producido de lo recaudado [84].

Actualmente, el organismo encargado de las funciones indicadas es la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, creada por la ley 13.766 [85].

Mediante dicha norma se crea la ARBA como entidad autárquica de Derecho Público en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires, a la que se le asignan las competencias, facultades, derechos y obligaciones que tenía la ex Dirección Provincial de Rentas [86]. Asimismo, se prescribe que la Agencia es la autoridad de aplicación del Código Fiscal de la Provincia, de la Ley de Catastro Territorial y disposiciones legales y complementarias [87].

En consecuencia, es ante dicho organismo que se deben interponer y tramitar las demandas de repetición, y es, asimismo, el que resultará el sujeto pasivo demandado en la relación procesal [88] en el caso de acudirse, eventualmente, a la vía judicial [89].

3. Los procedimientos locales y la competencia originaria de la CSJN

La competencia de la Corte Suprema para entender en cuestiones de repetición, puede ser originaria o derivada -por vía recursiva-, siendo lo usual el último de los casos.

83 "O sujeito passivo da repetição do indébito, por conseuinte, é o sujeito ativo da obrigação tributária, assim entendido o titular da comptência para exigir o cumprimiento da dita obrigação tributária. Quem recebe, institui e exige o tributo é que debe restituí-lo ao contribuinte, se o recebeu sem fundamento jurídico" (Conf. LOBO TORRES, Ricardo, "A repetição o indébito", en GARCÍA NOVOA, César y HOYOS JIMÉNEZ, Catalina (Coord.), *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Tomo II, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, p. 1592).

84 "En suma, legitimada passivamente para a repetitória ê a pessoa jurídica de Direito Público que detém o poder de administrar o tributo, por compêtencia originária ou delegada, ainda que lhe não toquem o poder de legislar ou o poder sobre o produto da arrecadação" (*Idem*, p. 1593).

85 Promulgada por decreto 21/07 del 10/12/2007, publicada el 17/12/2007 (B.O. N° 25.802).

86 Arts. 1 y 2 de la ley 13.766.

87 Art. 3 ley 13.766.

88 Si bien se pueden realizar fundadas críticas al respecto, la propia CSJN ha reconocido esta característica a las entidades autárquicas encargadas de la recaudación de los tributos.

En ese sentido, en el fallo "IBM Argentina S.A. c/Misiones, Provincia de s/acción declarativa de inconstitucionalidad", de fecha 20/02/2007, *Fallos*, 330:173, expuso que: "corresponde subrayar que la Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones fue el organismo que determinó la deuda que se pretende impugnar en autos, agencia que reviste el carácter de entidad autárquica en el orden administrativo, financiero y operativo en lo que se refiere a su organización y funcionamiento (art. 10, segundo párrafo, de la ley 2860 -sustituido por el art. 11, de la ley 3000-); es representada legalmente por el director general -o quien legalmente lo sustituya- frente a los poderes públicos, contribuyentes, responsables o terceros y tiene a su cargo la defensa, ante la Cámara Fiscal y la justicia provincial y nacional, de los intereses del Fisco provincial (arts. 11 y 16, inc. n, del código fiscal). De ahí pues que se trata de un ente con individualidad jurídica y funcional, condición que no permite identificarla con el Estado local demandado".

89 Ello sin perjuicio de que la representación en juicio del Fisco, esté a cargo del Fiscal de Estado, a tenor de lo dispuesto por el art. 1 del decreto-ley 7543/69 (ley orgánica de Fiscalía de Estado).

No obstante esto, si de acuerdo con la materia debatida [90], y/o la calidad de las personas intervinientes en el pleito, queda expedita la competencia originaria de la Corte, surge la problemática de armonizar esta vía procesal, con el cumplimiento de los recaudos procedimentales previstos en los ordenamientos locales, tales como el reclamo administrativo previo, o la radicación directa de la demanda, siempre y para todos los casos, por ante el mismo Fisco local.

Esto ha sido resuelto por la Corte, al sostener que toda vez que la competencia originaria surge de las disposiciones constitucionales, no puede ser modificada o restringida por normas legales; tampoco puede ser afectada por requisitos establecidos en el orden provincial, como sería un reclamo administrativo previo, o una acción contencioso administrativa ante los tribunales locales [91].

Es una solución perfectamente lógica, dado que no sería viable condicionar el acceso a la jurisdicción originaria de la Corte, en virtud de las vicisitudes procedimentales y requisitos formales que puedan establecerse en los regímenes provinciales sobre repetición.

90 Ello, con la restricción impuesta por el reciente cambio de criterio en los autos "Papel Misionero S.A.I.F.C. c/Misiones Provincia de s/acción declarativa", P. 582. XXXIX; ORI; de fecha 05/05/2009.

91 Conf. GIULIANI FONROUGE-NAVARRINE, *Derecho Financiero,* ob. cit., p. 737. Ver lo decidido por la CSJN, *Fallos*, 210:78; 213;257; 265:297; 270:78; 271:145.

En este sentido, de manera tajante ha expresado la CSJN, que no son aplicables las disposiciones del Código Fiscal a las demandas por repetición de impuestos que surtan la competencia originaria de la Corte (*in re* "La Plata Remolques S.A. c/Buenos Aires, Provincia de s/repetición", sentencia del 04/05/1995, *Fallos* 318:850). Y asimismo, de manera específica, ha dicho que en los casos de repetición de tributos que se reputan inconstitucionales, no es necesario el agotamiento previo de la vía administrativa, desde que el ejercicio de la jurisdicción originaria en las causas en que es parte una provincia no está subordinado al cumplimiento de requisitos establecidos por la jurisdicción local (*in re* "Impresit Sideco S.A. y otras c/Santa Fe, Provincia de s/repetición", sentencia de fecha 12/08/1982. *Fallos* 304:1129).

4. Intereses y actualizaciones

En carácter de reparación, el Código Fiscal reconoce la aplicación de un interés a computarse sobre los montos a restituir, en carácter de resarcimiento por el uso de un capital ajeno y la privación ilegítima del mismo a su titular.

Dichos accesorios están previstos en el art. 138 del código. Establece que los mismos se devengarán desde el momento de interposición de la demanda de repetición -en los términos del art. 133-, hasta el día en que se notifique la resolución que disponga la devolución, o autorice la acreditación o compensación.

En principio, los términos en que se computa el interés parecen razonables, máxime en los casos donde median pagos espontáneos por parte del *solvens*, puesto que el Fisco no podrá conocer el carácter de indebidos, sino hasta la promoción misma de la repetición. No obstante esto, en aquellos casos en que el pago tiene como causa un requerimiento de la Administración, basado por ejemplo, en una determinación o liquidación ilegítima por parte de la Administración, no parece razonable que recién se devenguen intereses a partir de la interposición de la demanda.

Un caso paradigmático lo constituye el supuesto en que, mediando discusión administrativa en trámite, el contribuyente o responsable opta por abonar el tributo discutido, a los fines de proceder al levantamiento de las medidas cautelares que el Fisco pueda haberle trabado. Usualmente, esto suele ocurrir al momento de recurrirse una determinación de oficio ante el Tribunal Fiscal de Apelación, con lo cual, acaecido el pago, el mismo puede devenir en indebido por una ulterior sentencia favorable al particular [92]. Es así que, habiendo mediado un pago ya calificado *a priori* de indebido, los intereses sobre el mismo sólo empezarán a computarse con mucha posterioridad, al promoverse la correspondiente repetición.

92 Lo que suele ocurrir en un plazo no menor a dos o tres años desde interpuesta la apelación.

Para subsanar esta manifiesta inequidad, pueden proponerse dos soluciones: una primera sería que, al momento de efectuarse el pago que ya se anticipa como indebido, el *solvens* realice el protesto del mismo, indicando su expresa voluntad de proceder a su repetición, y adelantando -al menos sucintamente- los motivos de la misma -es decir, califique la ilegitimidad de la determinación de impuesto del Fisco-. De esta manera, y efectuando una interpretación conciliadora del art. 138 del Cód. Fiscal, con el caso concreto, podría tomarse como fecha de interposición del reclamo la del protesto, que habrá sido concomitante al pago [93].

No obstante esto, se reconoce que de la expresa letra del artículo en cuestión, el interés sólo se reconoce a partir de la demanda formal de repetición, y no de cualquier otro acto. Por lo que una segunda solución sería que, no obstante proseguirse con el trámite de la discusión de la determinación por la vía elegida, efectuado el pago se proceda a la promoción de la repetición respectiva, la que responderá a las mismas cuestiones que se ventilan en la impugnación de la Resolución Determinativa que motivó el recurso.

Así, y no habiendo norma que impida actuar de esta manera, y toda vez que uno y otro procedimiento -vía recursiva de la determinación de oficio, y demanda de repetición-, tienen un mismo fin, es decir, establecer la existencia y alcances del hecho imponible del tributo, y su vinculación subjetiva con el sujeto pasivo, el trámite de la repetición deberá acumularse y/o suspenderse, a las resultas de la suerte que corra el recurso de apelación interpuesto. De esta manera, de reconocerse el derecho del particular, los intereses podrán ser computados desde un momento próximo -si no concomitante- al pago.

93 No obstante, debe resaltarse la estrictez con que ha interpretado la SCBA el hecho que marca el momento desde el cual corresponde computar los intereses, estableciendo que debe ser siempre el de la interposición de la demanda o reclamo que prevé el actual art. 133 del Cód. Fiscal. Conf. SCBA, B 51092, sentencia del 4/4/1989, *in re* "Cañada Rica S.A.C.A c/Provincia de Buenos Aires s/Demanda contencioso administrativa".

En cuanto a la tasa de interés reconocida, el art. en análisis prevé que la misma sea fijada por el Poder Ejecutivo por intermedio de la Agencia de Recaudación [94], y que no podrá exceder, al momento de su fijación, a lo percibido por el Banco de la Provincia de Buenos Aires en acuerdos para el sobregiro en cuenta corriente bancaria. Actualmente, dicha tasa se encuentra fijada por la Resolución 271 del Ministerio de Economía [95], y asciende al % 1 mensual.

Asimismo, de acuerdo a la redacción del art. 138 del Cód. Fiscal, y de conformidad al principio de devengamiento de intereses por el transcurso del tiempo, las tasas a aplicar, a los fines de realizar la liquidación de intereses reconocidos en la resolución de devolución, deben ser las sucesivamente vigentes (conf. resoluciones de la Agencia de Recaudación) durante el período a considerar, que va desde la interposición de la demanda en legal forma hasta la notificación del acto administrativo [96].

IV. La repetición y la simple devolución

La legislación fiscal en general suele prever una figura rápida y expedita, que no obstante estar inspirada en fines coincidentes a los de la repetición -esto es, la restitución de ingresos indebidos-, difiere sustancialmente en lo que hace a su procedencia y aplicación.

En el Código Fiscal, el instituto de la devolución se encuentra previsto en el art. 102, que dispone que: "La Autoridad de

94 En la anterior redacción se delegaba esta tarea en el Ministerio de Economía.

95 Promulgada el 23/12/08, publicada el 13/2/09 (B.O. N° 26.070).

Al momento de dictarse la resolución, la tasa de referencia a la que alude el art. 138 del Cód. Fiscal, ascendía a un % 2,38 mensual.

Asimismo, merece destacarse que actualmente, la tasa de interés para el mismo supuesto, en el ámbito nacional, asciende a % 0,50 (art. 4 de la Res. MECON 314/2004).

96 Conf. Informe DTT 281-00.

Aplicación deberá, de oficio o a pedido del interesado, acreditar o devolver las sumas que resulten en beneficio del contribuyente o responsable por pagos no debidos o excesivos".

Ha sido tarea de la doctrina deslindar el campo de acción de la repetición, de los supuestos en los que procede la figura en análisis. En tal sentido, se ha expresado que la solicitud de devolución simple y rápida del art. 29 de la ley 11.683 -similar, aunque más estricto para su procedencia, al art. 102 del C.F.- [97], se diferencia del instituto de la repetición en que, mientras que en éste se intenta obtener la devolución de sumas cuya calidad de pago en exceso -o pago indebido- se halla controvertida, en el sistema de devolución no existe disenso alguno en cuanto al carácter en exceso que ostentan las sumas a devolver [98].

En suma, en la devolución se solicita a la Administración el reintegro de ingresos indebidos, al establecerse diferencias a favor del peticionante verificables a simple vista, y sobre las cuales no es necesario entrar en discusión alguna sobre elementos configurativos del tributo -aspecto material, subjetivo, temporal, etc.-. En resumen, la nota característica de este trámite es la falta de conflicto o controversia sobre la procedencia del reintegro.

Para todos aquellos casos en los que sea necesario establecer la existencia, alcances y configuración del hecho imponible, o de alguno de sus elementos, será necesario ocurrir por la vía de la repetición. No obstante esto, y de acuerdo a la

97 El art. 29 de la ley nacional 11.683, dispone que la devolución procederá cuando se originen saldos a favor derivados de la aplicación de un procedimiento de compensación (art. 28 de la ley citada), o cuando se compruebe la existencia de pagos o ingresos en exceso. Como se observará, la procedencia de esta figura en el orden provincial goza de una amplitud que la destaca de su símil nacional, otorgando una mejor protección a favor del contribuyente, al contemplarse en el orden local que este procedimiento rápido y expedito procede ante "pagos no debidos o excesivos".

98 Conf. DÍAZ SIERIO, Horacio D., VELJANOVICH, Rodolfo Diego y BERGROTH, Leonardo, *Procedimiento Tributario*, Macchi, Buenos Aires, 1993, pp. 264 y 265.

naturaleza de los rubros cuyo reintegro se solicite, cierta doctrina concibe a la devolución como un paso previo de carácter optativo para el particular [99].

Se ha expedido al respecto el Tribunal Fiscal de Apelación [100], estableciendo que "Surge entonces, con evidencia, que la situación a partir de la cual se genera un derecho a 'devolución' del impuesto resulta clara y sin necesidad de sustanciación alguna. La Autoridad de Aplicación se encuentra fácilmente en condiciones de conocer el derecho que le asiste al contribuyente. Tal es lo que ocurre, por ejemplo, en el marco de un procedimiento de determinación, o en virtud de un exceso de pagos a cuenta en virtud de la aplicación de regímenes de retención y/o percepción".

"Por el contrario, la demanda de 'repetición', inequívocamente, traduce una controversia entre el contribuyente y el Fisco, dado que sólo el primero 'considera' (cf. art. 133 del Código Fiscal t.o. 2004 y cc. de textos anteriores) que el pago ha sido indebido o sin causa, razón por la cual debe observar los requisitos exigidos por el artículo 134 del ordenamiento fiscal, entre ellos la explicación acerca de los hechos en que se fundamenta la demanda e invocación del derecho, y la agregación de los documentos probatorios del pago".

Asimismo, pueden canalizarse mediante el pedido de simple devolución todos aquellos casos en que medie una orden al Fisco para que restituya sumas percibidas bajo conceptos tributarios, principalmente mediando sentencias firmes emanadas del Tribunal Fiscal de Apelación, o resoluciones de reclamos de repetición. En todos estos casos, ya se han establecido en amplia discusión, y mediante un procedimiento adecuado, todos los extremos atinentes al hecho imponible, quedando resuelta cualquier controversia sobre los mismos. Así, devendría redundante la exigencia al particular de someterse a un

99 En este sentido, ver GIULIANI FONROUGE-NAVARRINE, *Procedimiento Tributario...*, ob. cit., p. 263.

100 TFABA, Sala II, "JRI Comercial SRL", 10/07/2008.

procedimiento de repetición, en donde se reedite nuevamente una discusión relativa a los extremos mencionados.

En ese sentido, se consideró pertinente la aplicación del instituto de la devolución, cuando lo que se perseguía -en un caso concreto- era el reintegro de lo indebidamente pagado, como consecuencia de haber pasado en autoridad de cosa juzgada la sentencia que le quitó sustento jurídico al reclamo del Fisco [101]. Similar postura se ha seguido en el caso en que, por un procedimiento previo, se ha establecido la existencia y procedencia de los saldos a favor del contribuyente -en el caso, por un procedimiento de compensación- deviniendo en redundante y dilatorio el requisito de que solicite el reintegro de dichos saldos a través de la repetición [102], criterio que con

101 CNCAdmFed., Sala IV, sentencia del 21/4/1998, *in re* "Industrias Frigoríficas Nelson S.A. c. Gobierno Nacional - A.N.A.", LL 1989-A, 311, con nota de Rodolfo SPISSO.

En efecto, la Cámara consideró que la cuestión planteada no podía de por sí transitar por los carriles de la repetición, toda vez que en el caso no se discutía cuestión alguna de derecho o de hecho que hubiere requerido la decisión del Administrador Nacional, en los términos de aquella regulación.

En este sentido, con coherencia estableció que: "Tratándose de un supuesto en el cual la repetición tiene apoyo directo en una sentencia definitiva que le quitó sustento jurídico al reclamo aduanero, sentencia que pasó en autoridad de cosa juzgada, la Administración Nacional de Aduanas debía, pese a la defectuosa mención de las normas en juego por parte del accionante, devolver directamente y ante la sola solicitud del interesado las sumas ingresadas indebidamente".

Resulta también importante destacar que la conducta desplegada por el Fisco, que no desconoció el derecho invocado, pero intentó repeler la pretensión del contribuyente de exigir el cumplimiento de una sentencia firme, a través de cuestionamientos procesales que no tuvieron sustento alguno, fue calificada como maliciosa, en tanto mediante artilugios procesales pretendió evadir el cumplimiento de una obligación impuesta por sentencia; y temeraria, ya que invoca razones de hecho y de derecho que no encuentran apoyo alguno en las constancias del expediente y en la letra y el espíritu de la ley.

102 CNCAdmFed., Sala I, sentencia del 16/04/1993, *in re* "Mercado de Cereales a Término de Bs. As. s. apelación - Ganancias", donde expuso que "el pedido de la actora de obtener el reintegro del saldo a su favor (resultante de las compensaciones efectuadas con fechas 15/11/88 y 15/12/88; ver fs. 16/17, 18/20 y, asimismo, fs. 6/15, de autos), aparece formulado en términos que no ofrecen dudas en cuanto a su alcance y contenido; por lo tanto, la Dirección General Impositiva tuvo la oportunidad de realizar aquel control destinado a verificar la real procedencia del saldo (ver fs. 18 ant. adm.) y, en su caso, formular las objeciones que estimara conveniente para oponerse a la pretensión. Y si no se expidió, con tal actitud habilitó, por las razones hasta aquí desarrolladas, la vía del recurso por demora previsto en el segundo párrafo del citado artículo 81, tendiente a obtener el reintegro de dicho saldo, cuya existencia no está discutida, tal como lo reconoce el Tribunal a quo (fs. 54 vta., consid. VI), sin que esta afirmación mereciera observación alguna por parte del ente recaudador, incluso por aplicación del principio de eventualidad procesal".

idéntico sentido es seguido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación [103].

103 CSJN, sentencia del 30/07/1991, *in re* "Gasparri y Cía. S. A.", *Fallos*, 314:725, LL 1991-E, 640, DJ 1992-1, 423; respecto del reclamo administrativo previo a la devolución del tributo, sostuvo que "(...) a la interpretación de normas procesales es aplicable el principio con arreglo al cual las leyes deben interpretarse teniendo en cuenta el contexto general y los fines que las informan, en tanto con ello no se fuerce indebidamente la letra o el espíritu del precepto que rige el caso (confr. sentencia del 27 de junio de 1989, dictada en la causa M. 150.XXII Mackentor S. A. c. Obras Sanitarias de la Nación s/daños y perjuicios)" (considerando 6°). Agregando que "(...) en tal orden de ideas no cabe olvidar que la finalidad del reclamo administrativo previo es producir una etapa conciliatoria anterior al pleito, dar a la administración la posibilidad de revisar el caso, salvar algún error y promover el control de legitimidad de lo actuado (sentencia del 10 de mayo de 1988, *in re*: E.312.XXI Empresa La Estrella S. R. L. c. Provincia del Chaco s/demanda contenciosoadministrativa -La Ley, 1988-D, 129-), propósito fundado en motivos de indudable prudencia que aconsejan que el Fisco no sea llevado a juicio sin haber tenido previamente la posibilidad de tomar conocimiento de los extremos en los que el particular sustenta su reclamación y evaluarlos para pronunciarse sobre su procedencia" (Considerando 7°).

Concluyó que "(...) en el caso, los términos de las resoluciones que rechazaron, respectivamente, la solicitud de compensación y el recurso deducido ante tal rechazo, evidencian que la Dirección General Impositiva tuvo, por medio de un funcionario que revestía el carácter de juez administrativo, la oportunidad de revisar -contando para ello con el pertinente dictamen jurídico- el caso y efectuar el aludido control, al considerar y rebatir prolijamente los argumentos en los que la actora fundó su petición".

En idéntico sentido se ha expedido la SCBA, declarando la innecesaridad de exigir al contribuyente la promoción de un reclamo de repetición para lograr el reintegro de pagos efectuados, ante el reconocimiento de una exención [104].

Debe tenerse en cuenta que no existe un procedimiento reglado, que el Fisco deba respetar ante los pedidos de devolución, por lo que serán aplicables las pautas generales brindadas por la Ley de Procedimientos Administrativos.

Es importante destacar que ante un pronunciamiento denegatorio de la devolución, la ley 13.930 ha introducido un nuevo medio recursivo, contemplado en el art. 142 del Cód.

"Que, en tales condiciones, la exigencia de nuevo reclamo en el que se reitere el planteo ya desestimado por el organismo fiscal, importaría una decisión de injustificado rigor formal (*Fallos*, 215:37; 233:106; 299:421), en aras de un ritualismo que llevaría, además, a un ilógico dispendio administrativo y jurisdiccional" (Considerandos 8° y 9°).

104 SCBA, B. 59.347, sentencia del 28/12/2005, *in re* "Ducusa Flet S.A. contra Provincia de Buenos Aires (Dcción. Prov. Rentas). Demanda contencioso administrativa".

En dichas actuaciones, se discutía la exención de una firma y la consiguiente devolución del pago efectuado en consecuencia, frente al criterio del Fiscal de Estado que sostenía "(...) que no correspondía reintegrar los importes abonados por el impuesto en cuestión en el lapso 1986 y 1995 pues para ello resulta imprescindible interponer la correspondiente demanda de repetición y transitar el procedimiento previsto a tales efectos, concluyendo que no ha existido sobre el punto".

El Tribunal resolvió que una vez declarada procedente la exención solicitada por la firma y "Por consiguiente, llegados a la situación actual, imponer al contribuyente un nuevo proceso de restitución de los gravámenes, constituiría un ritualismo administrativo inútil que no sólo conspiraría contra los principios de celeridad, eficacia y economía, rectores de todo accionar administrativo (doct. arts. 7°, 48, 49, 50, 54, decreto ley 7647/1970), sino que vulneraría la efectiva tutela judicial de los derechos frente a la Administración (art. 15, Const. pcial.). Y es que, a la luz de la interpretación otorgada al art. 87 del Código Fiscal en el acápite I de este voto, verificado por la autoridad de aplicación el encuadramiento de la situación del contribuyente en la exención tributaria, todo impuesto que aquél haya ingresado a las arcas públicas estando habilitado legalmente para evitarlo, le debe ser reembolsado".

Fiscal, de carácter residual, que resulta aplicable al caso [105], al no estar previsto ningún otro medio de impugnación.

Por último, antes de proceder a la efectiva devolución -de reconocerse la procedencia de la misma-, le es aplicable el recaudo de la previa verificación, contemplado en el art. 141 del Cód. Fiscal, como así también los intereses resarcitorios previstos en el art. 138 del mismo cuerpo legal [106].

V. El procedimiento de repetición en el Código Fiscal

1. La instancia administrativa. Pago espontáneo o a requerimiento

Como ya se adelantara, en el régimen del Código Fiscal no se hace distinción respecto del carácter espontáneo o a requerimiento del pago -tal como sí lo prevé el art. 81 de la ley nacional 11.683-, sometiéndose todo reclamo de repetición al requisito del reclamo administrativo previo.

Esto significa que, de acuerdo a la redacción del art. 133 del Cód. Fiscal, la demanda de repetición deberá siempre promoverse por ante la Autoridad de Aplicación, independientemente de la naturaleza del pago en cuya virtud se repite, o de la índole de las cuestiones debatidas.

A. *Requisitos formales de la demanda*

La demanda de repetición, al igual que todo escrito de inicio conteniendo peticiones y requerimientos de la Administra-

105 El art. mencionado establece que: "Cuando en el presente Código no se encuentre previsto un procedimiento recursivo especial, los contribuyentes o responsables podrán interponer contra el acto administrativo de alcance individual o general respectivo, dentro de los quince (15) días de notificado el mismo o de su publicación en el Boletín Oficial, recurso de apelación fundado para ante el Director Ejecutivo, debiendo ser presentado ante el funcionario que dictó el acto recurrido (...)".

106 Conf. TFABA, Sala II, "JRI Comercial SRL", 10/07/2008.

ción, debe contener elementos mínimos que permitan inferir su alcance, pero siempre de acuerdo al principio del informalismo atemperado a favor del administrado. El reclamo debe ser claro, concreto y preciso, ya que en relación a los períodos reclamados como a la prueba ofrecida, tendrá la Administración la posibilidad de expedirse, además de que esto fijará el objeto de la acción, sobre el cual quedarán limitadas a expedirse las eventuales instancias revisoras [107].

Así, además de los recaudos generales establecidos por los arts. 29 y ss. de la ley de procedimientos administrativos, deben tenerse en cuenta los exigidos por el art. 134 del Cód. Fiscal [108], que enumera los siguientes que la demanda deberá contener:

a) Nombre completo, domicilio, CUIT o CUIL y documento de identidad, cuando corresponda, del accionante.

b) Personería que se invoque, justificada en legal forma.

c) Hechos en que se fundamente la demanda, explicados sucinta y claramente, e invocación del derecho.

d) Naturaleza y monto del gravamen y accesorios cuya repetición se intenta y períodos fiscales que comprende.

107 Conf. CACCIOLATO, Mirta B., "Reclamo y demanda de repetición", en ALTAMIRANO, Alejandro C. (Dir.), ob. cit., p. 403.

108 El art. 231 de la Disposición Normativa "B" 1/04, agrega otros recaudos a cumplimentar, estableciendo que al promover demanda de repetición, los accionantes deberán denunciar su número de inscripción como contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos -cuando no surgiere del objeto de la pretensión- y los números de partida y de dominio con respecto a los cuales resulten contribuyentes de los impuestos Inmobiliario y a los Automotores y Embarcaciones, respectivamente. Denunciarán, asimismo, la deuda que mantengan por cada uno de esos impuestos y cualquier otro tributo de orden provincial, cuyo vencimiento para el pago se haya producido hasta el momento de promoción de la demanda.

De acuerdo al art. 232 de la disposición citada, la denuncia de datos y deudas que exige el artículo anterior se efectuará en el carácter de declaración jurada y su omisión o el falseamiento de su contenido encuadrará la conducta del sujeto en la previsión del artículo 56, inciso e) del Código Fiscal y dará lugar a la instrucción del sumario respectivo (artículos 59 y siguientes Código Fiscal).

f) Para el caso de gravámenes pagados por escribanos en las escrituras que se hubieran autorizado, la demanda de repetición deberá ser acompañada por éstos con una declaración jurada del domicilio de los contratantes, si no surge de los testimonios adjuntados.

Asimismo, y de manera facultativa, el accionante podrá indicar en su demanda la imputación de los importes pagados en exceso, comenzando por la cancelación de la deuda que mantenga por el mismo gravamen que genera la repetición.

Por último, de acuerdo al último párrafo del art. 134, con el escrito inicial de la demanda deberá acompañarse la prueba documental y ofrecerse todas las demás admisibles, no admitiéndose otras después, excepto tratarse de hechos nuevos o documentos que no pudieran acompañarse en dicho acto pero que hubieran sido debidamente individualizados.

B. *Sustanciación de la demanda. Prueba*

La sustanciación de la demanda no requiere de mayores pasos que la producción de la prueba que eventualmente hubiera ofrecido el accionante.

La actividad probatoria se rige por las reglas de los arts. 55 y ss. LPA, estando el impulso de las actuaciones en manos de la Administración.

A los fines de la actividad probatoria, se dispondrá la apertura de un periodo a tales efectos por un plazo no superior a treinta días ni inferior a diez, a fin de que puedan practicarse cuantas medidas juzgue pertinentes. Si la parte interesada para la producción de la prueba a su cargo y fundada en la naturaleza de la misma hubiera solicitado un plazo de más de treinta (30) días, el término para dictar resolución se considerará prorrogado en lo que excediere de dicho plazo.

Al finalizar el período probatorio, el accionante podrá alegar de bien probado en el plazo de 10 días -conf. art. 56 LPA-.

No obstante esto, lo usual será que los medios probatorios se remitan únicamente a la documental que acredita el pago del tributo cuya repetición se persigue.

C. *El recaudo del art. 137 del Código Fiscal*

De acuerdo al artículo indicado, el Fisco, en el marco del procedimiento de repetición, verificará la declaración o la liquidación administrativa de que se trate, y el cumplimiento de la obligación fiscal a la cual éstas se refieran, y de corresponder, establecerá la existencia del saldo acreedor del contribuyente.

La redacción legal del artículo en cuestión fue modificada por la ley 13.930, que eliminó la previsión de que al detectarse deuda, se compensará con los saldos a favor del contribuyente, y se procederá a la intimación de pago del monto resultante a favor del Fisco. No obstante, la aplicación de la compensación de oficio sigue siendo aplicable en virtud del juego de los artículos 102 y 133 del Código.

Por otro lado, el artículo en análisis continúa diciendo que si como consecuencia de las verificaciones que se efectúen surgen diferencias, por otros períodos o conceptos, a favor del contribuyente o responsable, las actuaciones se sustanciarán por separado. Lo que nada agrega al respecto, puesto que el trámite de repetición deberá atenerse a los plazos previstos.

D. *Resolución administrativa. Contenidos del acto*

La resolución que decida sobre la repetición deberá dictarse -previa sustanciación de la prueba- dentro del plazo de 180 días de la fecha de interposición de la demanda. En los casos en que la prueba resulte necesariamente de verificaciones, pericias y/o constatación de los pagos cuando hayan sido efectuados por agentes de recaudación, o que el interesado se encontrare en condición de ofrecer prueba diferida, el plazo para dictar la resolución de la demanda de repetición se computará a partir de la fecha en que queden cumplidos todos los recaudos necesarios y efectuada la verificación, pericia y/o constatación de pagos. El cumplimiento de estas diligencias

previas a la resolución en ningún caso podrá exceder de ciento ochenta (180) días [109].

De acuerdo al art. 135 del Cód. Fiscal, se establece que la Autoridad de Aplicación, previo al dictado del acto, podrá requerir el asesoramiento de organismos oficiales competentes, pero esta norma no impone su obligatoriedad.

Además de los requisitos generales de contenido para los actos administrativos contemplados en los arts. 103 y ss. de la LPA, el Cód. Fiscal establece que la resolución que resuelva sobre la repetición deberá contener: a) la indicación del lugar y fecha en que se practique; b) el nombre del contribuyente; c) el gravamen y período fiscal a que se refiere; d) el fundamento de la devolución o denegatoria; e) las disposiciones legales que se apliquen.

El acto deberá estar firmado por funcionario competente [110] y previa intervención de la Contaduría General de la Provincia

109 Se han constatado casos en los cuales la Administración Fiscal incumple groseramente los plazos para resolver el reclamo de repetición, al extremo tal que deja transcurrir los plazos de prescripción previstos en el Código, para luego de ocurrido esto, dictar la resolución que resuelve la repetición, pero declarando la prescripción de la acción.

En estos casos, el TFABA entendió que, aplicando los principios generales que rigen el instituto de la prescripción contenidos en el Código Civil, cada uno de los actos de impulso procesal que efectúa el contribuyente, en pos de avanzar en su reclamo de repetición, tienen el efecto de producir la interrupción del curso de la prescripción que comenzó a correr nuevamente luego de la interrupción originaria lograda con la interposición de la demanda ante el Fisco.

Así, con precisión estableció que: "una vez reiniciado el plazo de prescripción, cada nueva presentación útil efectuada por el demandante -tendiente a dar impulso a las actuaciones- interrumpe el cómputo de los cinco años fijados en el artículo 134 in fine del Código Fiscal -T.O. 2004-, reiniciando el plazo a las cero horas del día siguiente a ello" (Conf. TFABA, Sala III, "Fox Roberto D." y "Galloni José Ernesto", ambos de fecha 17/3/2011).

110 De acuerdo al art. 9 del Cód. Fiscal, en el caso del Director Ejecutivo de la ARBA, y sin perjuicio de las delegaciones a que hace referencia tanto el párrafo anterior cuanto el artículo 11°, dicho funcionario ejercerá las funciones de juez administrativo en la determinación de oficio de la

será notificada a las partes y al Fiscal de Estado, con remisión de las actuaciones.

E. *Recursos contra la resolución de repetición*

El art. 139 del Código Fiscal, establece que si la Autoridad de Aplicación no dicta resolución en los términos establecidos precedentemente, se considerará que existe denegatoria tácita, autorizándose al contribuyente o responsable a hacer uso de los recursos del artículo 115, a su elección. La misma vía tendrá ante la resolución que deniegue la repetición.

Por lo tanto, de no hacerse lugar al reclamo de repetición -ya sea por denegatoria tácita o expresa-, el accionante podrá optar por recurrir mediante: a) Recurso de Reconsideración ante la Autoridad de Aplicación; o b) Recurso de Apelación por ante el Tribunal Fiscal, pero este último sólo cuando el monto de la repetición supere la suma de $ 50.000. De no manifestarse en forma expresa que se recurre por reconsideración, se entenderá que el contribuyente ha optado por el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de darse las condiciones del monto mínimo referido. Estas vías son excluyentes.

Ambos recursos son de elección libre por parte del reclamante, quien podrá interponer el remedio pertinente de acuerdo a su apreciación y conveniencia. Aunque, para el caso del recurso de apelación, deberá estarse al monto mínimo que se establece como condición de admisibilidad. No obstante esto, y aun cuando ambos recursos son de carácter excluyente, si habiéndose acudido al Tribunal Fiscal mediante el recurso de apelación, resultara éste incompetente en razón del monto, teniendo en cuenta el principio de formalismo moderado que preside el procedimiento administrativo y habiendo el

materia imponible y gravámenes correspondientes, en las demandas de repetición, etc.

Por lo tanto, de no ser el Director Ejecutivo quien suscriba el acto resolutorio, el funcionario que lo haga deberá invocar la norma en virtud de la cual surge su competencia delegada para ello.

contribuyente expresado en forma inequívoca su voluntad de impugnar el acto que le causa gravamen, corresponderá reencausar la vía impugnativa dándole el trámite del recurso de reconsideración [111].

Cualquiera sea el recurso elegido, el mismo deberá interponerse en el plazo de 15 días, por escrito, en la dependencia y domicilio que a tales efectos se haya indicado en la resolución, o, en su defecto, en el asiento de la repartición que dicta el acto.

2. La instancia judicial

La vía judicial queda habilitada una vez cumplidos los pasos de la etapa administrativa, esto es, interposición de la demanda, y eventual articulación de cualquiera de los recursos previstos.

Notificada la resolución dictada en el recurso de reconsideración, o de la sentencia del Tribunal Fiscal de Apelación, podrán impugnarse las mismas ante la Justicia. El art. 132 del Código Fiscal establece que en uno y otro caso, la acción judicial es la demanda contencioso administrativa.

Es importante destacar que no obstante que se está cuestionando un acto previo de la Administración, dictado en el marco de un procedimiento iniciado a instancias del contribuyente o responsable, la instancia judicial no es una simple vía recursiva, sino que constituye un proceso de conocimiento pleno, en donde se deberán probar todos los extremos que hacen a la pretensión del actor, de acuerdo a las reglas generales de carga de la prueba, inclusive, acreditando debidamente la existencia y alcances del pago en exceso o indebido [112].

111 Conf. TFABA, Sala III, "Gómez", 1/9/2011.

112 Así, lo ha sostenido la SCBA, B 49078, sentencia del 11/8/1987, *in re* "De Negri, Domingo c/Municipalidad de Necochea s/Demanda contencioso administrativa". AyS 1987-III, 288.

Para impugnar la sentencia emanada del Tribunal Fiscal, será competente la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, que entenderá en juicio pleno [113]. En el caso de impugnarse la resolución recaída en el recurso de reconsideración, serán competentes los Juzgados de Primera Instancia del fuero Contencioso Administrativo.

En uno y otro caso, el plazo correspondiente para promover la acción contencioso administrativa será de 90 días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la resolución de dichos recursos, conforme al art. 18 de la ley 12.008. Vencido este término, quedará firme la resolución que deniegue la repetición, adquiriendo autoridad de cosa juzgada, feneciendo el derecho a obtener la devolución [114].

A los efectos del cómputo del plazo, deben tenerse en cuenta únicamente los días hábiles judiciales, por aplicación del art. 152 del Código Procesal Civil y Comercial, de acuerdo a la remisión que efectúa el art. 77 inc, 1 de la ley 12.008.

113 Conf. Art. 2 ley 12.074, reformada por ley 13.405.

No obstante esto, corresponde destacar criterios contrapuestos respecto de la constitucionalidad de esta norma. Así, la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de La Plata, la ha tachado de inconstitucionalidad, ordenando que dichas impugnaciones tramiten en primera instancia (*in re* "CIMET S.A. C/Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires s/pretensión anulatoria", de fecha 22/12/2006).

Por otro lado, la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de Mar del Plata, implícitamente ha aceptado su competencia en estos casos, declarando la constitucionalidad de la norma (*in re* "Molina, Carlos Andrés c. Honorable Tribunal de Cuentas s. pretensión anulatoria", de fecha 2/10/2008).

114 El establecimiento de plazos perentorios para la articulación de la acción contencioso administrativa ha sido avalado por la CSJN, en cuanto se limiten a la reglamentación del ejercicio de las acciones acordadas en el ámbito local, y no restrinjan derechos acordados por las leyes de la Nación (*Fallos*, 200:485; 209:451 y 211:1602) (conf. TRIBIÑO, Carlos R., "El nuevo proceso contencioso administrativo" en CASSAGNE, Juan C. y GORDILLO, Agustín A. (Dir.), *El nuevo proceso contencioso administrativo de la Provincia de Buenos Aires*, Librería Editora Platense, La Plata, 2004, p. 374).

Una vez encausado el reclamo en sede judicial, son procedentes para la impugnación las vías, recursos y demás remedios procesales, tanto ordinarios como extraordinarios, previstos en el código procesal de la materia.

3. Acogimiento de la repetición. La restitución de los importes repetidos

Mediante el dictado de las Disposiciones Normativas "B" 58/05 y 61/05, el Fisco reguló el procedimiento necesario para dar cumplimiento efectivo a la restitución de los pagos indebidos reconocidos en trámites de repetición.

En dichas disposiciones se distingue si en las resoluciones de repetición correspondientes se hubiera o no previsto la intervención de la Tesorería General de la Provincia de Buenos Aires.

En el primero de los casos, cuando se trate de un contribuyente titular de una cuenta en el Banco de la Provincia de Buenos Aires, la Autoridad de Aplicación procederá a acreditar en la misma el monto mencionado y a notificar al interesado. Si no tuviere cuenta, el pago del importe reconocido a su favor se efectuará a través de la ventanilla de caja de la sucursal del Banco de la Provincia de Buenos Aires más cercana al domicilio que hubiese declarado en la demanda de repetición interpuesta, en donde se pondrán a disposición los fondos por un plazo de 90 días.

Por otro lado, si no se hubiera previsto la intervención de Tesorería General, el pago del importe reconocido a su favor se efectuará a través de la ventanilla de caja de la sucursal del Banco de la Provincia de Buenos Aires más cercana al domicilio que hubiese declarado en la demanda de repetición interpuesta

No obstante esto, y de haberse ocurrido a la instancia judicial, el accionante podrá, ante la renuencia del Fisco en reintegrar las sumas reconocidas, utilizar el procedimiento de la ejecución de sentencia, ya que no sería factible que mediante un reglamento general expedido por un organismo adminis-

trativo, se cercenen las facultades jurisdiccionales atribuidas a los jueces, tanto por la Constitución, como por una ley formal de jerarquía normativa superior al reglamento en cuestión, tornando inoperante la sentencia dictada reconociendo la procedencia de la repetición.

VI. Devolución de los conceptos repetidos y la previa verificación y determinación del art. 141 del Código Fiscal

Al respecto, el art. 141 del Cód. Fiscal, en su anterior redacción, establecía que: "La Autoridad de Aplicación no dará lugar a las demandas de repetición sin la previa verificación de inexistencia de deuda por cualquier gravamen por parte del demandante.

En caso de detectarse deuda por el gravamen cuya repetición se intenta o por otro gravamen, procederá, previa determinación, a compensar con el crédito reclamado, devolviendo o reclamando las diferencias resultantes".

Se ha establecido que el procedimiento en análisis, resulta ser una obligación impuesta por ley a la Autoridad de Aplicación, en su carácter de potencial acreedor, a efectos de evitar el reintegro de sumas de dinero al peticionante, en caso de comprobarse que éste mantenga alguna deuda referida a cualquier tributo cuya recaudación se encuentre en la competencia de esta Dirección Provincial [115].

Como bien lo ha destacado la doctrina, en nuestros códigos fiscales se dispone la realización de verificaciones respecto del cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, con la finalidad de determinar eventuales saldos a favor del Fisco compensables con las sumas repetidas. En

115 Conf. Informe DTT 400-01. El mismo agrega que de ninguna manera implica que el Acto que resuelve la devolución de dinero a quien incoara la demanda de repetición, certifique la inexistencia de deuda por parte del peticionante, en relación a todos los tributos por los que resultara responsable.

realidad, constituyen veladas reconvenciones contra el contribuyente o responsable que se "atreve" a discutir con el Fisco, y con una innegable finalidad disuasiva [116]. Ante la posibilidad de incoar un reclamo de repetición, se debía sopesar el hecho de que se abriera un proceso fiscalizatorio sobre el sujeto peticionante.

En este orden, la Autoridad de Aplicación en el Informe DTT 207/01, entre otros puntos, resolvió que la necesidad de establecer la inexistencia de deuda para que sea factible la devolución de la suma requerida configuraría una cuestión de "previo y especial pronunciamiento". De modo tal que en mérito a la norma transcripta, ante la deducción de una demanda, sería menester investigar la existencia de deuda por cualquier gravamen del que sea contribuyente el demandante, y proceder a su determinación mediante el procedimiento pertinente. Esta circunstancia así planteada implicaría un impedimento para el tratamiento de la demanda sin antes haber concluido con la determinación de la deuda por otros gravámenes.

En el Informe DTT 30/07, se procede a rever tal criterio, precisándose que debe considerarse que al resolver la demanda de repetición es un deber para la Autoridad de Aplicación tomar en cuenta la deuda exigible que pueda tener el contribuyente para con el Fisco; vale decir que no puede devolver sumas de dinero sin antes efectuar la compensación con la deuda -exigible- que existiera.

Ahora bien, ello no debe significar que a fin de establecer si el contribuyente es deudor, el trámite de la devolución se vea suspendido hasta arribar a la instancia de deuda firme. Por tanto, interpuesta la demanda con todos los recaudos formales la Administración tiene 180 días para resolverla. En ese lapso si existe deuda exigible correspondiente a otro tributo, debe efectuar la compensación y devolver o reclamar la diferencia. Si no resuelve en el plazo indicado, el administrado podrá

116 Conf. MARTÍN, José María y RODRÍGUEZ USÉ, Guillermo F., *Derecho Tributario Procesal*. Depalma. Buenos Aires, 1987, p. 412.

entender que ha existido denegatoria del reclamo y proceder conforme a su derecho.

Por otro lado, con el dictado de la ley 13.930, se ha operado una modificación en el texto del artículo en cuestión, eliminándose el requisito de la previa determinación que estaba previsto.

Ahora, no será necesario que el Fisco proceda a la apertura de un procedimiento determinativo de oficio con el fin de verificar el comportamiento fiscal del accionante, a los efectos de establecer la existencia de deuda. Con la nueva redacción, se deberá proceder a la simple constatación de deuda líquida exigible -lo que indica lo contrario a la apertura de un procedimiento para determinarla- por cualquier tributo, que pueda atribuirse al reclamante, al momento de resolverse la repetición.

Es una reforma acertada, que no sólo hace a reglas de juego limpias en la relación Fisco-contribuyente, sino que además agiliza los procedimientos de repetición, ante una problemática que ha reconocido el propio Fisco en los informes reseñados.

Obviamente, nada impide que ante un reclamo de repetición, y en uso de sus facultades de verificación y fiscalización, el Fisco proceda a la apertura de un procedimiento determinativo de oficio, por los mismos u otros períodos e impuestos reclamados [117].

117 El propio Tribunal Fiscal de Apelación ha reiterado este criterio, disponiendo que la verificación a la que se refiere el artículo en análisis implica la liquidez y exigibilidad de la deuda, condiciones que, de no constatarse, imponen la necesidad de acudir al procedimiento determinativo, pero ya fuera del marco del procedimiento de repetición (ver TFABA. Sala III. "Fibertel TCI S.A.". 13/11/2012).

PRESCRIPCIÓN EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Hernán Ariel COLLI

SUMARIO: I. Introducción. 1. La razón de este trabajo. 2. Noción conceptual. 3. Síntesis expositiva.- II. El denominado Derecho común como límite a la potestad tributaria local. 1. El problema. 2. Evolución en la jurisprudencia del Máximo Tribunal. 3. La prescripción en materia tributaria en la jurisprudencia de la Corte Federal. 4. Las diferentes teorías en pugna. A. Teoría ius privatista.- B. Teoría ius publicista.- C. Teoría ecléctica. 5. El precedente "Filcrosa". 6. La situación actual en la jurisprudencia de la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires. 7. Proyección de la doctrina legal del Superior Tribunal provincial.- III. Evolución de la regulación legal de la prescripción en los ordenamientos dictados en la Provincia de Buenos Aires. 1. Breve reseña histórica. 2. El Código Fiscal actual.- IV. El plazo de la prescripción. 1. Principios generales. 2. Situaciones particulares no expresamente previstas. 3. El plazo de prescripción en el Derecho Público local comparado. 4. Demás cuestiones implicadas.- V. Inicio del cómputo de la prescripción. 1. La norma legal. 2. Obligaciones fiscales. A. Supuesto general. B. Los agentes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y Sellos. C. Los agentes de recaudación del Impuesto Inmobiliario y Automotores. a. Un fallo analizado. b. Nuestra posición. D. Sujetos sometidos a concurso preventivo. E. Impuestos que se ingresan sobre la base de declaraciones juradas de período anual. a. Tesis que excluye al Impuesto sobre los Ingresos Brutos de este supuesto. b. Nuestra posición. F. Excepción para los impuestos instantáneos o con base registral. Situación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos para contribuyentes no inscriptos que tenga la obligación legal de hacerlo. a. La posición de la Dirección Provincial de Rentas. b. El criterio del Tribunal Fiscal de Apelación. c. Morigeración de la doctrina jurisdiccional expuesta. d. Nuestra posición. G. La situación del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes 3. Sanciones. 4. Demandas de repetición.- VI. Interrupción de la prescripción. 1. La norma legal. A. Ley aplicable al acto interruptivo. B. Efectos del acto interruptivo. 2. Obligaciones fiscales. A. Reconocimiento de la obligación. a. Concepto y clases. b. La regularización parcial de obligaciones fiscales adeudadas como acto de reconocimiento tácito. B.

Renuncia. C. Juicio de apremio. a. Actos asimilables a la demanda. b. Demanda interpuesta dentro del denominado "plazo de gracia". c. Subsistencia de los efectos interruptivos de la demanda. D. Reinicio del cómputo del plazo de prescripción. 3. Sanciones. 4. Demandas de repetición.- VII. Suspensión de la prescripción. 1. La previsión legal. A. Concepto y efectos del acto suspensivo. B. Ley aplicable a la causal suspensiva. 2. Los supuestos previstos. A. Intimación administrativa de tributos determinados. a. Cuestiones implicadas. b. Cómputo del plazo anual de suspensión. c. Momento en que debe reiniciarse el cómputo. d. Efectos de la sentencia del Tribunal Fiscal de Apelación. 3. Sanciones. 4. Interposición de recurso ante la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral. 5.- Suspensión especial para tributos y multas próximas a prescribir

I. Introducción

1. La razón de este trabajo

La prescripción en materia de obligaciones fiscales correspondientes al Derecho local es sin duda uno de los temas que mayores comentarios doctrinarios han suscitado en los últimos tiempos, obligado ello, tanto por la evolución jurisprudencial como por la incesante creatividad de los Fiscos locales tendientes a introducir continuas modificaciones y regulaciones para preservar el crédito fiscal en una medida similar a la responsabilidad de los funcionarios que no han perseguido adecuadamente su correcta percepción [1].

1 No es un dato menor en este punto que la Legislatura de la Provincia de Buenos Aires haya sancionado la ley 13.536 (B.O. 24-10-2006), donde se dispuso la condonación de las deudas que mantengan los contribuyentes por obligaciones tributarias, multas y accesorios, cuyas acciones de cobro se encuentren prescriptas. Se establece también la exención de responsabilidad de las autoridades municipales que no hayan tomado las medidas necesarias para que los créditos municipales se encuentren alcanzados por la condonación que autoriza esta norma, siempre que no se comprueben actos dolosos efectuados para que ello ocurra. En otro orden la denominada "novación" prevista en el artículo 48 y siguientes de la ley 12.397, bajo un ropaje de "practicidad fiscal" es otro acabado ejemplo de ello. También lo es

Obviamente, no es pretensión de este trabajo agotar esta vasta temática, lo que se evidencia sólo con apreciar -en el plano local- que en un alto número de pronunciamientos del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires se le da tratamiento, frente a agravios concretos articulados por contribuyentes y responsables.

Por su parte, y a pesar de que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha consolidado -en la materia- una doctrina judicial de preeminencia del Derecho de fondo sobre el orden legislativo local, parecería que todavía resulta imperioso mayor contundencia respecto de aquellas cuestiones no expresamente resueltas, por cuanto el legislador provincial no se ha hecho cargo de la situación y receptado dicho temperamento en una reforma concreta.

2. Noción conceptual

A modo de comienzo debemos recordar que el Código Civil, en la segunda parte del artículo 3947 dispone: "La prescripción es un medio para adquirir un derecho, o de libertarse de una obligación por el transcurso del tiempo".

A su vez el artículo 3749 establece: "La prescripción liberatoria es una excepción para repeler una acción por el solo hecho que el que la entabla ha dejado durante un lapso de tiempo de intentarla, o de ejercer el derecho al cual ella se refiere".

Tal como explican Cazeaux y Trigo Represas el verdadero fundamento radica en la seguridad en las relaciones jurídicas. Textualmente señalan: "Al derecho le interesa sobremanera liquidar las situaciones inestables y asegurar el orden y la paz social, y ello se logra impidiendo que determinadas situaciones de hecho puedan ser objeto de revisión después de pasado cierto tiempo: imposibilitando la utilización de la acción pres-

la ley 14.044 (B.O. 16-10-2009, vigente desde el 1/11/2009) por medio de la que se incorporó un último párrafo al artículo 161 del Código Fiscal (T.O. 2011 y concordantes anteriores).

cripta, se da certeza a los derechos y se aclara la situación de los patrimonios, que se ven descargados en su pasivo de las obligaciones prescriptas" [2].

LLAMBÍAS [3] por su parte expresa que: "La prescripción es el medio por el cual el transcurso del tiempo opera la modificación sustancial de un derecho en razón de la inacción de su titular, quien pierde la facultad de exigirlo compulsivamente".

Según este autor, esta definición muestra los elementos de la prescripción e indica cuál es su virtualidad. a) Los elementos son dos: 1) la inacción o pasividad del titular de un derecho que pudiendo hacerlo valer no lo ejerce; 2) el transcurso de un período de tiempo, pasado en esa situación de inactividad; y b) La eficiencia o virtualidad de la prescripción consiste en la transformación de la obligación que caduca como obligación civil pero continúa subsistiendo como obligación natural.

En definitiva, la razón de acudir al tiempo como un medio auxiliar para clarificar situaciones jurídicas confusas, otorgándoles certeza, no tiene otro fundamento que evitar disputas interminables. En efecto, el Derecho apunta a otorgar seguridad a las relaciones jurídicas que se plantean con referencia a los derechos fuente o consecuencia (*ratio legis*); independientemente de qué tipo sean, incluidas la de carácter patrimonial [4].

3. Síntesis expositiva

Sentado ello, siempre nos parece propicio adelantar en

2 CAZEAUX, Pedro N. y TRIGO REPRESAS, Félix A., *Compendio de Derecho de las Obligaciones*, 2da. edición actualizada, Platense, La Plata, 1992, p. 234 y siguiente.

3 LLAMBÍAS, Jorge J.-RAFFO BENEGAS, Patricio J. (actualizador), *Tratado de Derecho Civil-Obligaciones*, LexisNexis, 2006. Edición digital.

4 RODRIGO MACHICAO, Jaime, "La prescripción de la obligación tributaria" en *El Tributo y su aplicación, perspectivas para el siglo XXI (En Homenaje al L° Aniversario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario)*, obra coordinada por César GARCÍA NOVOA y Catalina HOYOS JIMÉNEZ. Marcial Pons, Madrid-Barcelona-Buenos Aires. 2008.

apretada síntesis los temas que abordaremos en el trabajo, por elementales razones de lealtad con el lector.

En este sentido, en el apartado siguiente realizaremos una somera reseña de la cuestión constitucional subyacente, intentando sistematizar las diferentes doctrinas receptadas jurisprudencialmente (tanto la denominada ius privatista como la ius publicista) y alguna cita de fallos relevantes, por su incidencia en la materia.

Paso seguido, nos introduciremos en la regulación propia de la Provincia de Buenos Aires, desde los antecedentes normativos del primer Código Fiscal, sancionado bajo la inspiración del maestro JARACH, hasta llegar al texto actualmente vigente.

Para ello hemos seguido la sistemática del Código, analizando: 1) El plazo de prescripción; 2) El inicio del cómputo, 3) Las causales de interrupción y 4) Las causales de suspensión.

También haremos alguna referencia al Derecho de las restantes jurisdicciones locales, cuando tratemos el plazo de la prescripción, así como alguna mención -dado que un agotamiento de la temática excedería el propósito de este trabajo- respecto de las cuestiones procesales vinculadas a la aplicación del instituto.

Aunque quizás las que gozarán de mayor importancia frente a la perspectiva futura del instituto son las que estudiaremos en los tres restantes tópicos.

Aclaramos que hemos decidido prescindir de realizar cualquier consideración sobre el instituto de la novación prevista en los artículos 48 y siguientes de la ley 12.397, en el entendimiento de que -a la fecha- ello carece de interés concreto.

El Tribunal Fiscal de Apelación ha dictado -por sus tres Salas- diversos pronunciamientos sin haber podido arribar a una doctrina uniforme en la materia respecto de los supuestos alcanzados por el instituto [5].

5 Para los lectores que se encuentren interesados en profundizar este tema, podemos hacer referencia -sin perjuicio de otras- a las sentencias dictadas por el TFABA en autos "Yoshida Arg S.A." del 27 de febrero de

No obstante ello, la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo con asiento en la ciudad de La Plata -organismo de alzada del tribunal administrativo- ha declarado inconstitucional la consolidación de deudas en la materia [6].

Dicho tema -sin perjuicio de la existencia de algún caso residual- creemos que se encuentra agotado. En otro orden, existe prácticamente unanimidad en el plano doctrinario y jurisprudencial acerca de que la declaración de prescripción opera siempre a pedido de parte, resultando de aplicación supletoria lo dispuesto en el artículo 3964 del Código Civil [7].

II. El denominado Derecho común como límite a la potestad tributaria local

1. El problema

La existencia de potestad para que las jurisdicciones locales definan y regulen los diversos institutos que configuran su Derecho Público, ha sido desde antaño materia de debate para el Derecho Constitucional y con particular incidencia sobre el Derecho Tributario local.

Tal como explica Casás [8], se conforma así dentro del Derecho dictado por el Congreso de la Nación un bloque normativo,

2006 y "Tava S.R.L." del 20 de julio de 2006, de la Sala I; "Interieur Forma S.A." de fecha 8 de junio de 2006 y "Trainment Ciccone Servicios S.A." sentencia Sala II del 27 de junio de 2007, de la Sala II y "Trenes de Buenos Aires S.A." del 10 de noviembre de 2005, "Telinver-Meller Comunicaciones S.A.-U.T.E." del 3 de noviembre de 2005 y "Serem S.R.L." del 22 de diciembre de 2005, de la Sala III.

6 Autos "Fisco de la Provincia de Buenos Aires, c/Manuel Ángel Mato y Cía. S.H. y otros s/Apremio", de fecha 12/10/06.

7 Como excepción el Dr. Lapine, en minoría, ha establecido la procedencia de su declaración de oficio, exclusivamente en materia de sanciones *in re* "Pluma Balnca S.R.L." TFABA Sala I del 7 de noviembre de 2007, Reg. 964 y "Pluma Blanca S.R.L." TFABA Sala II del 13 de noviembre de 2008, Reg. 928.

8 Casás, José Osvaldo, "Gravitación del derecho civil sobre el derecho tributario provincial en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia

conocido como "Derecho común", que recibe tal denominación, en tanto su aplicación es común a todo el territorio de la República. La apuntada uniformidad de la legislación de fondo ha sido concebida a fin de lograr que determinadas materias sean tratadas por el Derecho de igual manera, más allá de las distancias o diversidades de las regiones del país, a fin de coadyuvar, de tal modo, a concretar la ansiada unión nacional, sin mengua del respeto de la personalidad jurídica autónoma de los Estados locales [9].

2. Evolución en la jurisprudencia del Máximo Tribunal

Siguiendo la sistematización realizada por Spisso [10], la doctrina judicial se nutre de decisiones que proyectan las previsiones del Código Civil sobre el Derecho Tributario local.

En la causa "Ana Masotti de Busso c. Provincia de Buenos Aires" [11] la Corte declaró la inconstitucionalidad del adicional progresivo de la contribución territorial establecido por la Provincia demandada cuyo porcentual se graduaba con relación al valor total del inmueble, con prescindencia de la parte indivisa de cada condómino. Ello así, por considerar que el citado adicional implicaba un desplazamiento de las normas sobre condominio establecidas en el Código Civil, nuestro tribunal cimero consideró que la legislación provincial constituía una

de la República Argentina", Doctrina Tributaria Errepar (D.T.E.), Tomo XIII, abril de 1993.

9 Como refiere Casás (ob. cit.) tal orden de ideas ha permitido decir a la Corte Suprema de Justicia, *in re* "Bressani, Carlos H. y otros c/la Provincia de Mendoza, inconstitucionalidad de leyes y devolución de dinero" que: "la Constitución ha querido hacer un solo país para un solo pueblo...; y no habría Nación si cada Provincia se condujera... como una potencia independiente...", si bien "no se ha propuesto hacer una Nación centralizada; la Constitución ha fundado una unión indestructible pero de Estados indestructibles", sentencia del 2 de junio de 1937 (*Fallos*, 178: 9).

10 Spisso, Rodolfo R., "Prescripción de los tributos de la Ciudad de Buenos Aires". LL 2002-E-887.

11 *Fallos*. 207:270 Doctrina reiterada en *Fallos*, 234:568.

injerencia ilegítima en una materia reservada al Congreso Federal por el artículo 67 inciso 11 -actual artículo 75 inciso 12, Constitución Nacional-.

En modo contrario a ello, en el precedente "Lorenzo Larralde" [12] se sostuvo la constitucionalidad del impuesto inmobiliario establecido por la Provincia sin atenerse a la parte indivisa de cada condómino. Dijo la Corte que pretender que las provincias en el ejercicio de sus facultades privativas en cuanto a la imposición de contribuciones y a la manera de percibirlas, deben atenerse a las limitaciones que puedan surgir del Código Civil, importa hacer de este ultimo Código, sólo concerniente a las relaciones privadas, un Derecho supletorio del Derecho Público, en este caso del Derecho Financiero; importa asimismo, querer limitar el federalismo de la Constitución con el unitarismo del Código Civil, lo que es, desde luego, inaceptable, como doctrina general, [....] sólo excepcionalmente, en la medida en que el Código Civil contiene principios o normas generales de derecho, rige también en el campo del Derecho Público.

La cuestión de la gravitación del Derecho Civil sobre el Derecho Tributario local se presenta también en la doctrina de la Corte con relación al impuesto a la herencia, en que el Tribunal cimero, en fallos divididos, va de una posición a otra. En la primera de ellas, "Atilio Liberti" [13], el tema en discusión versaba sobre si las provincias podían gravar la transmisión hereditaria del causante en una sociedad colectiva o de responsabilidad limitada, con bienes en ellas y asiento en otra jurisdicción territorial donde también se hallaba domiciliado aquél al momento de su fallecimiento [14].

12 *Fallos*, 243:98.

13 *Fallos*, 235:571.

14 La pretensión de la Provincia de Buenos Aires se orientaba a prescindir de la existencia de la sociedad y gravar la transmisión hereditaria, no ya de las cuotas o participaciones sociales, sino de los bienes de la sociedad, sobre la base de los intereses del socio fallecido en la sociedad, y en atención a la radicación económica de los bienes de que era titular la persona de existencia ideal. La Corte no admitió la posición del fisco provincial al sostener que ello implicaría desplazar las disposiciones del Código Civil en materia de sociedades, en tanto la liquidación del impuesto en la sucesión del socio fallecido, respecto de los bienes que integran el patrimonio de la sociedad, exigiría admitir la coexistencia del dominio de los socios sobre las cosas que son de la sociedad o la asimilación de la sociedad a un condominio en contradicción con los artículos 2508 y 1702 del Código Civil.

La doctrina del caso "Liberti" fue dejada de lado en el caso "Cobo de Ramos Mejía" [15] para volverse a ella en el caso "Martínez y Esquivel" [16].

3. La prescripción en materia tributaria en la jurisprudencia de la Corte Federal

Esta cuestión se ha proyectado sobre el instituto de la prescripción, respecto del cual -con diversas oscilaciones en el devenir de la evolución de las legislaciones en la materia- no sólo se han establecido plazos -en principio- diferentes de aquellos que parecerían emerger de la legislación común dictada por el Congreso Federal, sino que asimismo se han dictado normas especiales en materia de cómputo de dichos plazos prescriptivos y se han dispuesto modos de interrupción y/o suspensión particulares y que no encuentran necesariamente un correlato en la legislación común de orden nacional.

En materia de repetición de impuestos la Corte afirmó -desde antiguo- que la obligación de devolver sumas de dinero abonadas en concepto de impuestos se prescribe, a falta de disposiciones especiales en las leyes tributarias, en el término fijado en el artículo 4023 del Código Civil [17], y posteriormente consideró aplicable este plazo decenal -sin ninguna excepción- al considerar que la repetición de impuestos reputados inconstitucionales tiene su causa en las previsiones del artículo 792 de dicho ordenamiento [18], resultando inconstitucionales las

15 *Fallos*, 251:379.

16 *Fallos*, 269:373.

17 *Fallos*, 104:143.

18 *Fallos*, 170:175; 180:96.

normas locales que se apartaban de aquéllas sobre prescripción del Código Civil [19].

Del mismo modo, podemos adelantar que el Máximo Tribunal invalidó en un antiguo pronunciamiento la legislación provincial que había pretendido extender los términos de prescripción de las acciones del fisco para determinar y exigir el pago de tributos locales por importar un desplazamiento del Código Civil [20].

4. Las diferentes teorías en pugna

Una interesante sistematización de la problemática efectuó la Sala I de la Suprema Corte de la Provincia de Mendoza *in re* "Castro y Cía. S.R.L. c/Gobierno de la Provincia s/A.P.A." del 22 de marzo de 2000.

En dicho precedente, se establecen tres tesis a los fines de delimitar las facultades de las provincias en la determinación de los plazos de prescripción, aunque hemos preferido identificarlas en un modo diferente, de conformidad como se lo ha hecho en la doctrina y la jurisprudencia.

A. *Teoría ius privatista*

Esta tesis niega a las provincias la posibilidad de fijar plazos de prescripción en las acciones relativas a créditos fiscales, siendo sus lineamientos generales:

a) La provincia tiene facultad para crear el tributo, pero una vez creado y generada la obligación que tendrá como acreedor al Fisco provincial y como deudor al sujeto imponible, ésta como todas las obligaciones, se rige por el Código Civil; así por ej., se extinguirá por pago, novación, transacción, etc., conforme las normas del código de fondo. No hay razón para sostener un criterio distinto respecto de la prescripción.

19 Ver también *Fallos*, 203:274, 282:20, 284:319, 226:727, 276:401, 316:2182, 320:1302 y 322:1781. Más recientemente en las causas C.1447. XXXVI "Carrefour Argentina S.A. c/Buenos Aires, Provincia de s/repetición de impuestos", del 6 de octubre de 2009, "Bruno, Juan Carlos c/Buenos Aires, provincia de" (*Fallos*, 332:2250) y "Arcos Dorados S.A. c/Buenos Aires, Provincia de s/repetición", sentencia del 28 de diciembre de 2010.

20 *Fallos*, 196:274.

b) La prescripción, por constituir un medio de liberación del deudor por el transcurso del tiempo fijado por la ley sirve a la seguridad jurídica en cuanto determina la estabilidad de los derechos de fondo. Se trata de una figura de orden público, que ampara los intereses de la sociedad (véase nota al art. 3596) por lo que no es admisible que una norma de inferior jerarquía al Código Civil pueda regular sobre esta materia, lo que obliga al órgano jurisdiccional a aplicar la de rango superior.

c) Esta solución no desconoce la autonomía del Derecho Tributario; tratándose de principios contenidos en el Código Civil, aplicable a todo el ordenamiento jurídico por su carácter de Derecho común, sólo razones de justicia y conveniencia para el cumplimiento de los fines sociales del Derecho Tributario justifican el apartamiento de aquéllos. Por el contrario, en el caso existen sobrados motivos que justifican la aplicación de la prescripción abreviada en atención al deber del Fisco de recaudar impuestos a fin de satisfacer las necesidades de la comunidad.

d) No se advierte la imposibilidad del ente prestatario de los servicios de obrar con adecuada diligencia dentro de un plazo como el de cinco años, ya bastante prolongado, puesto que los modernos sistema de computación pueden ser utilizados en momento oportuno para detectar la nómina de los deudores y promover las acciones legales pertinentes en resguardo de sus intereses.

e) Si cada provincia pudiese crear un diferente plazo de prescripción se configuraría un supuesto de desigualdad ante la ley pues mientras en el Estado Nacional los tributos prescribirían a los cinco años, en las provincias ello sucedería en los plazos más prolongados que a cada Legislatura local se le ocurriese.

f) Desde lo axiológico, también debe desecharse el plazo decenal, pues es inconveniente para el propio Estado, al ampa-

rar la desidia de sus gobernantes, y para los contribuyentes, cuyos patrimonios podrían verse gravemente afectados si se permitiese la acumulación por años y años de obligaciones que el Estado debió y estuvo en condiciones de reclamarles, pero que sumadas resultan imposibles de afrontar.

B. *Teoría ius publicista*

Esta tesis acuerda a la Provincia la facultad de crear el impuesto y prever plazos de prescripción. Esta posición argumenta del siguiente modo:

a) Todo lo referido a la potestad tributaria está regido por el Derecho local. Es el Estado provincial el que tiene poder de imperio para crear al tributo y, por consiguiente, para establecer las reglas a que el mismo se encuentra sometido.

b) No es lógico que las provincias se hayan reservado el derecho a crear tributos y que, al mismo tiempo, hayan delegado en el poder central la facultad de establecer de qué manera y en qué tiempo deberán ejercer sus acciones de cobro. Por el contrario, parece indiscutible que quien tuvo poder legisferante para hacer nacer en cabeza propia una acción de cobro, lo tenga para fijar el término de vida con que habrá nacido dicha acción.

c) No debe creerse que el tema de la prescripción es ajeno a las leyes tributarias. Antes bien, el mismo legislador del Código Civil (el nacional) ha sancionado leyes como la 23.495 que contienen distintos modos de suspensión de la acción. Dicho en otros términos: desde que la materia impositiva nacional no está sujeta a la legislación civil, ninguna razón hay para considerar que la local debe estarlo.

d) La cuestión debe ser examinada a partir del art. 3951 del CC, que establece que el Estado está sometido a las mismas prescripciones que los particulares "en cuanto a sus bienes o derechos susceptibles de ser propiedad privada". En el caso, se habla de impuestos. Es erróneo, entonces, que nada pueden establecer las leyes locales en materia de prescripción; lo que les está vedado es hacerlo sobre aquellas que corresponde

a derechos susceptibles de ser propiedad privada del Estado. Pero en todo lo relativo al dominio público, como es la materia relativa al Derecho Fiscal, las provincias pueden establecer plazos de prescripción diferentes.

e) El impuesto de ingresos brutos no es la compensación de un servicio; no es una tasa; consecuentemente, es inaplicable la jurisprudencia de la Corte Federal en el caso de la prescripción de las obligaciones de Obras Sanitarias.

f) Los plazos de prescripción son muy variados y, sin embargo, nadie afirma que existe una desigualdad constitucional. La desigualdad existiría si a obligaciones que reconocen un mismo tipo de causa eficiente se les confiriera un distinto plazo por el solo hecho de que unas tengan como acreedor a un particular y otras al Estado (por ej. la obligación de pagar un determinado servicio que puede ser prestado tanto por un particular cuanto por el Estado); pero esta hipótesis de trabajo no tiene vinculación con la que es objeto de análisis (impuesto a los ingresos brutos).

g) Las argumentaciones axiológicas respecto de lo que es conveniente para el Estado y para los particulares son privativas del legislador pero no del Juez, que no puede juzgar la conveniencia o inconveniencia de las leyes.

C. *Teoría ecléctica*

Se pregona la existencia de preeminencia de la facultad provincial, siempre que se ejerza constitucionalmente, es decir, razonablemente. Lidera esta posición el afamado especialista de Derecho Tributario, Dr. Horacio GARCÍA BELSUNCE, quien se inclina por "defender la autonomía del derecho tributario provincial hasta donde ella no afecte, en estricta interpretación, las declaraciones, derechos y garantías de la Constitución Nacional".

Explica el autor: "Ninguno de los precedentes jurisprudenciales de la Corte Federal ha negado la autonomía del derecho tributario provincial en forma expresa. Según todos, y en el caso particular lo dice expresamente el voto de la mayoría en

el caso Liberti, la autonomía del derecho fiscal no es ilimitada en los órdenes locales y esta afirmación nos lleva a la necesidad de una definición"; en otros términos, nos lleva a definir cuáles son estos límites.

En principio, "la uniformidad o unidad de la legislación nacional si bien no es un precepto, declaración o garantía constitucional, sino una forma de concretar el amplio mandato, de naturaleza más política que jurídica, que surge de su preámbulo, no está amenazada porque la legislación tributaria provincial pueda apartarse de la legislación de fondo si de ella no surge una violación evidente de las declaraciones, derechos y garantías constitucionales. Por eso, coincide con la solución de la mayoría (aunque no con los fundamentos) en el caso Liberti, pues en el caso, la legislación local llevaba a un caos legislativo inadmisible, no porque en sí mismo implicara apartarse de las normas del Código de Comercio al transformar y desconocer la naturaleza del derecho del socio frente a la sociedad, sino porque la independencia de los ordenamientos tributarios provinciales y la falta de criterios o convenios de uniformidad entre los Estados locales y el Estado nacional, afectaban gravosamente al contribuyente imponiendo la transmisión de las acciones del causante en los distintos Estados (en uno, porque se aplicaba el domicilio de la sociedad, el otro porque elegía para atribuir el hecho imponible el lugar de domicilio del causante, etc.)" [21].

21 Esta ideas se completan señalando: "Pero este caos no puede predicarse de la discusión planteada sobre la validez o no de las prescripciones de las acciones fiscales provinciales. 'También aquí el problema es totalmente casuístico. Si la prescripción para el cobro del impuesto fuere determinada por la legislación provincial en cinco años (como en el orden fiscal nacional) o en tres años, el contribuyente no podría invocar esa violación, pues al acortar el plazo para ejercer la acción que nace de su derecho al cobro del impuesto es el propio Estado que, en ejercicio de su poder legislativo, así lo ha dispuesto. Por el contrario, si el ordenamiento provincial extendiera la prescripción a treinta o cuarenta años o acortara el plazo de la prescripción de la acción de repetición de impuestos pagados en exceso a un término notoriamente inferior al de la prescripción ordinaria del derecho común, sí

En suma, esta tesis sostiene la aplicación de las normas tributarias locales, siempre que no vulnere el principio de razonabilidad constitucional y sin perjuicio de que "en ausencia de normas por parte del derecho tributario, se aplique supletoriamente el derecho civil" (BOFFI BOGGERO, Luis María, *Tratado de las Obligaciones*, Bs. As., Astrea, 1977, t. 4 nº 1487 p. 295).

podría el contribuyente invocar una lesión a su derecho de propiedad, pero en ambos casos, fundado no en el apartamiento de la legislación de fondo, sino en la irrazonabilidad de la disposición provincial, porque la razonabilidad como parámetro de justicia es fundamento de la inconstitucionalidad de las leyes y en este caso la justicia -como forma de concretar y realizar el derecho- se ve burlada frente a una disposición que pretende poner sobre el contribuyente la espada de Damocles del cobro de un gravamen durante un período ridículamente extenso, de la misma manera que en el caso contrario (el del acortamiento del plazo de prescripción de la acción de repetición por el contribuyente) le cercena un derecho al reducir, también irrazonablemente, esa prescripción a términos que pueden prácticamente hacerle impracticable el ejercicio del mismo...'. Y concluye: 'No admito la primacía de los arts. 67 inc. 11 (hoy 75 inc. 12) y 31 de la CN por encima de las facultades tributarias de las provincias, por el solo hecho de su interpretación literal o por pura ortodoxia en su aplicación. Sólo la acepto como causal de inconstitucionalidad de las normas locales si como consecuencia del apartamiento de éstas frente a la legislación nacional sustantiva -sea de derecho privado o de derecho público, como ocurre con el derecho penal tributario- se diere la colisión entre ella y una ley local irrazonable en su aplicación al caso y violatoria de declaraciones y derechos constitucionales (García Belsunce, Horacio, La autonomía del derecho tributario frente a la legislación tributaria provincial, ED 87-895 y ss; conf. Bruzzon, Juan Carlos, Autonomía del Derecho tributario. Facultad provincial de fijar especiales plazos de prescripción impositivos. Retroactividad de las leyes fiscales, ED 174-124)'. Quizás pueda ubicarse en esta posición a Argañarás, quien luego de recordar que la Ley 11585 establece plazos de prescripción para los impuestos y las multas, afirma que 'no podría desconocerse similar atribución a las legislaturas locales, pues lo harían en ejercicio de los poderes que el art. 105 reconoce a las provincias, y porque al fijar plazos de prescripción que no excedan de los que establece el Código Civil, se autolimitan en beneficio de los contribuyentes' (Argañarás, Manuel, La prescripción extintiva, Bs. As., Tea, 1966 nº 185)".

5. El precedente "Filcrosa"

Sin embargo la cuestión ha cambiado radicalmente a partir de la consolidación por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación de la doctrina sentada -aunque no se trataba de una cuestión tributaria- en *Fallos*, 320:1344 [22].

En dicho precedente se dijo: "Que la regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional, por lo que no cabe a las provincias dictar leyes incompatibles con lo que los códigos de fondo establecen al respecto, ya que, al haber delegado en la Nación la facultad de dictarlos, han debido admitir la prevalencia de las leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas que las contradigan (doctrina de *Fallos*, 176:115, 226:727, 235:571, 275:254, 311:1795 y los citados en éste, entre otros)... Que la facultad del Congreso Nacional para dictar tales códigos comprende la de establecer las formalidades necesarias para hacer efectivos los derechos que reglamenta. El efecto interruptivo del curso de la prescripción atribuido en el art. 3986 del Código Civil a la demanda, aunque fuese planteada ante juez incompetente, constituye una formalidad propia del régimen de la prescripción liberatoria, comprendida dentro de las facultades de aquél para legislar de manera uniforme sobre los modos de extinción de las obligaciones, por lo que el superior tribunal no debió anteponer su ley local a dicho precepto de fondo (*Fallos*, 256:215)" (considerandos 6° y 7°).

Dicho temperamento es reiterado por el Máximo Tribunal en la conocida causa "Recurso de hecho deducido por Abel Alexis Latendorf (síndico) en la causa Filcrosa S.A. s/quiebra s/incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda" [23] del 30 de septiembre de 2003.

22 "Sandoval, Héctor c/Provincia del Neuquén".
23 *Fallos*. 326:3899.

En la misma, la Corte federal sentó la doctrina legal, a partir de la cual -ratificando diversos precedentes (*Fallos*, 175:300; 176:115; 193:157; 203:274; 284:319; 285:209; 320:1344)- puntualizó que las normas provinciales que reglamentaban la prescripción en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil eran inválidas, y afirmando que el mentado instituto no es propio del Derecho Público local por encuadrar en la cláusula del artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional, sino que se trata de un instituto general del Derecho.

Se estableció que el poder de reservarse las provincias la facultad de determinar hechos imponibles y establecer tributos sobre esa base, no incluía la atribución de normar otros aspectos que hacían a la regulación general de las obligaciones, dado: "Que en ese marco, el principio según el cual el órgano habilitado a generar una obligación debe entenderse facultado para regular lo atinente a sus efectos y eventuales defensas del deudor para proteger su patrimonio, debe ser interpretado a la luz de las normas que distribuyen tales competencias en la Constitución, de las que resulta que, con el fin de asegurar una ley común para todo el pueblo de la Nación, que fuera apta para promover las relaciones entre sus integrantes y la unidad de la República aun dentro de un régimen federal, las provincias resignaron en favor de las autoridades nacionales su posibilidad de legislar de modo diferente lo atinente al régimen general de las obligaciones, una de cuyas facetas es la involucrada en la especie" (considerando 8°).

Asimismo se refirió "Que de tal modo, sustentada en la afirmación de que lo atinente a la prescripción no concierne al régimen impositivo previsto en la Constitución, esta solución respeta las previsiones de su art. 31, que imponen a las provincias, en ejercicio de su poder no delegado, adecuarse a las normas dictadas por el Congreso Nacional en ejecución de aquellos que sí lo han sido. Y es claramente más valiosa desde un punto de vista práctico, pues, además de reflejar el propósito de los constituyentes de contribuir a la creación de aquellos lazos de unidad entre las provincias y sus integrantes necesarios para fundar la República, evita los peligros ínsitos en la

dispersión de soluciones concernientes a institutos generales, que quedarían librados pese a tal generalidad al criterio particular de cada legislatura local" (considerando 16°).

Sin embargo, pocos días después, un Tribunal local dictaba un nuevo pronunciamiento en el que sostenía la tesitura contraria, máxime cuando el voto más meduloso de dicho pronunciamiento venía elaborado por José Osvaldo CASÁS, reconocido doctrinario en la materia [24].

A pesar de ello, luego de casi seis años de relativo silencio [25] en el ámbito del Máximo Tribunal Federal, recientemente fue ratificada la doctrina de la causa "Filcrosa", *in re* "Casa Casmma S.R.L. s/Concurso Preventivo s/incidente de verificación tardía (promovido por Municipalidad de La Matanza). (Recurso de hecho)" [26].

6. La situación actual en la jurisprudencia de la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires

El Máximo Tribunal provincial [27] -por mayoría- se pronunció en favor de la preeminencia del plazo de prescripción liberatoria de cinco años establecido en el artículo 4027 inciso 3 del Código Civil, aplicable en materia tributaria local, por sobre cualquier otra disposición normativa de carácter provincial o municipal, particularmente el artículo 119 del Código Fiscal. (T.O. 1999).

En todos los casos los ministros NEGRI, SORIA, GENOUD, KOGAN, HITTERS y RONCORONI, conformaron la mayoría del decisorio, mientras que la minoría se integró con los votos de los ministros DE LÁZZARI y PETTIGIANI.

Básicamente, la Corte provincial -si bien incorpora argumentos propios- no hace sino receptar la doctrina de la causa "Filcrosa" por razones de economía y celeridad procesal [28].

Si bien estas decisiones clarificaron el panorama en el plano local, su alcance se vio limitado -en cuanto a la posibilidad de aplicación directa de la declaración de inconstitucionalidad por los órganos administrativos con competencia tributaria [29]- exclusivamente a la situación del artículo 119 del Código Fiscal (T.O. 1999 y su análogo -artículo 132 en el T.O. 2004-) y la norma concordante prevista en el decreto-ley 6769/58 (artículo 278 bis).

Tal como lo estableciéramos en un trabajo relativo al tema [30] entendemos que las mayores proyecciones de los fallos dictados no se vinculan estrictamente con el sistema de prescripción escalonado, toda vez que el mismo resulta de nula apli-

24 Nos referimos a lo resuelto por el Tribunal Superior de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires "Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/queja por rec. de inconst. denegado en: Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c/Dirección Gral. de Catastro" (sent. del 17-XI-2003).

25 A pesar de la afirmado por la Dra. ARGIBAY en el voto que reseña la nota siguiente, sólo hemos podido hallar un precedente análogo en su doctrina a "Filcrosa" aunque no se vincula con la materia tributaria. Nos referimos a "Verdini, Edgardo U. c. Instituto de Seguridad Social de Neuquén" de fecha 19/08/2004 (La Ley on line).

26 S.C. C.2374, L.XLII.

27 En causas C. 81.253, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de revisión en autos: Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada. Concurso preventivo", C. 81.410, "Municipalidad de Monte Hermoso contra Expreso Sud Atlántico S.R.L. Apremio", C. 82.121, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: Barrere, Oscar R. Quiebra", C. 84.445, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de revisión en autos Montecchiari, Dardo s/quiebra", C. 84.976. "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: Moscoso, José Antonio. Concurso preventivo", C. 87.124, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: Maggi Asociados S.R.L. Concurso preventivo", todas ellas del 30 de mayo de 2007.

28 Fundado ello en la doctrina sostenida por la Corte Nacional en *Fallos*, 307:1094; 312:2007; 318:2103; 320:1660.

29 Conforme la limitación que establecen los artículos 12 del Código Fiscal (T.O. 2004 y concordantes anteriores) y 14 del decreto-ley 7603/70 (Ley orgánica del Tribunal Fiscal de Apelación).

30 COLLI, Hernán Ariel, "Prescripción en materia de obligaciones Tributarias Provinciales y Municipales", LL 2007-D-274.

cación hacia el futuro y que no debe existir un número significativo de casos en que se encuentre en debate esta cuestión [31].

7. Proyección de la doctrina legal del Superior Tribunal provincial

La doctrina de los fallos mencionados no debe ser interpretada exclusivamente en el sentido de que los plazos de la prescripción fiscal deben encontrarse fijados con apego al Código Civil, sino que también proyecta sus efectos, involucrando a todas las restantes cuestiones atinentes al instituto, las que también deberían regularse de conformidad con lo que establece la norma de fondo.

Y lo hace sobre: a) El comienzo del cómputo del término de la prescripción; y b) Las causales de suspensión en su cómputo.

Fácil resulta advertir que el artículo 159 del Código Fiscal (T.O. 2011) no se compadece con lo dispuesto en el artículo 3956 del Código Civil, ya que debe analizarse desde la perspectiva de la ley común cuál es la "fecha del título de las obligaciones" -o en buen romance, cuándo la obligación puede hacerse valer en juicio- aunque no resulte sencillo establecer ese momento para cada uno de los tributos provinciales.

En otro orden, resulta posible visualizar controversias de idéntica índole en materia de suspensión de la prescripción, toda vez que el Código Fiscal posee institutos propios y diferentes a los establecidos en el ordenamiento de fondo.

En esta materia, las diferencias resultan notorias, ya que si bien la primera parte del artículo 161 establece que la suspensión del curso de la prescripción es por un año, de conformidad con lo previsto en el 2do. párrafo del artículo 3986 del Código

31 Nótese que a mayo de 2009, los últimos períodos fiscales involucrados en el sistema transitorio previsto por la ley 11.808 prescribieron hace más de ocho años (o casi cinco si se considerara aplicable la novación dispuesta por el artículo 48 de la ley 12.397).

Civil, las excepciones a dicho principio previstas en los incisos a), b) y c) no tienen correlato en la norma de fondo.

Respecto de la interrupción de la prescripción, la regulación provincial aparece *prima facie* como análoga al Derecho común -en cuanto a los medios interruptivos- diferenciándose sólo respecto del momento en que debe comenzar a computarse el nuevo plazo, en los supuestos previstos en los incisos 1 y 2 del artículo 160 del Código Fiscal (T.O. 2011).

En sentido corroborante con lo expuesto, recientemente la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo con asiento en la ciudad de Mar del Plata, decretó la inconstitucionalidad de los artículos 133 y 135 del Código Fiscal (T.O. 2004, arts. 159 y 161 en el T.O. 2011) -este último en la parcela que dispone un alongamiento del plazo de suspensión por fuera del previsto en el art. 3986-, en autos "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c. Microcontrol S.R.L. y otros s. apremio provincial" de fecha 10 de septiembre de 2009. Por su parte, en lo relativo al artículo 278 de la Ley Orgánica Municipal se pronunció en igual sentido la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo con asiento en la ciudad de La Plata en auto "Ivanoff, Jorge Ramón y otros c/Municipalidad de San Vicente s/pretensión declarativa de certeza", de fecha 13 de octubre de 2009.

La Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, sobre la base de la doctrina legal consolidada, a partir de receptar el criterio de la Corte Federal en la causa "Filcrosa", rechazó el recurso de inaplicabilidad de ley interpuesto por la parte actora en la causa C 99.094, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Fadra S.R.L., López Osvaldo y Lobato Emilio Tomás. Apremio" (sentencia del 14 de julio de 2010) confirmando la decisión de la Sala I de la Cámara de Apelación en lo Civil y Comercial del Departamento Judicial Bahía Blanca, por medio de que la que se declaró la inconstitucionalidad del artículo 134 del Código Fiscal.

Mientras tanto -sólo para citar algunos- la Corte Suprema de Justicia de la Nación se expidió en nuevos pronunciamientos que siguieron la misma doctrina, tales como "Municipalidad de

Resistencia c/Lubricom S.R.L." de fecha 8 de octubre de 2009 o "Fisco de la Provincia c/Ullate, Alicia Inés-Ejecutivo-apelación-recurso directo" (F. 391. XLVI), con su remisión al dictamen de la Procuradora General, de fecha 1 de noviembre de 2011.

No obstante ello y a pesar de que en el fuero contencioso administrativo provincial se consolida el acatamiento a la doctrina legal de la Suprema Corte, los órganos administrativos, incluyendo al Tribunal Fiscal de Apelación, siguen alegando que la prohibición establecida en el artículo 12 del Código Fiscal (T.O. 2011), les impide -por el momento- abordar la cuestión vinculada a la inconstitucionalidad de las normas antes mencionadas, vinculadas al inicio del cómputo del plazo prescriptivo y a las causales de su suspensión.

Por otra parte, y en un modo contrario a ello, la Legislatura de la Provincia de Buenos Aires sigue dictando normas que lejos están de ajustar los preceptos contenidos en el Código Fiscal a las normas de fondo, manteniendo o agudizando las diferencias entre ambos ordenamientos.

III. Evolución de la regulación legal de la prescripción en los ordenamientos dictados en la Provincia de Buenos Aires [32]

La prescripción prevista en el ordenamiento fiscal provincial, ha sido oscilante desde el primer ordenamiento dictado en el año 1948 hasta la actualidad.

En lo que al plazo se refiere, el ordenamiento ha transitado desde sistemas de prescripción decenal a quinquenal, o a la inversa, sin solución de continuidad.

32 Debemos dejar a salvo que sólo hemos podido recopilar algunos de los textos ordenados del Código Fiscal desde el primero de ellos correspondiente al año 1948. Resultan incontables las reformas parciales y totales realizadas, al punto que -hasta el año 1986- existió un nuevo texto ordenado prácticamente cada año. Si bien entendemos haber completado razonablemente el objetivo propuesto, anticipamos nuestro pedido de disculpas frente a las probables omisiones en las que podemos haber incurrido.

Frente a ello, y como excepción, ha resultado una innovación el sistema transitorio y escalonado incorporado como artículo 111 bis por la ley 11.808 (B.O. 10/07/1996) [33].

Por su parte, en lo relativo al inicio del cómputo de los plazos de prescripción, el ordenamiento ha permanecido casi invariable desde sus orígenes, al menos en lo relativo a las potestades fiscales implicadas.

En modo contrario, no ha sucedido lo mismo en las demás cuestiones reguladas en el instituto -causales de suspensión e interrupción- donde claramente se han ido operando sucesivas reformas, tendientes a agotar los mecanismos para evitar la prescripción de las acciones y poderes fiscales, frente a la existencia de una realidad cada vez más compleja y la necesidad de prolongar los tiempos administrativos de la gestión recaudatoria, a pesar de la incesante incorporación de elementos tecnológicos.

1. Breve reseña histórica

El primer Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, sancionado como ley 5246, regulaba en su Libro Primero, Título Décimo Segundo, el instituto de la prescripción.

33 Dicha norma legal disponía: "La prescripción de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir los tributos y sus accesorios, así como para aplicar y cobrar multas por infracciones fiscales, comenzadas a correr antes de la vigencia del artículo anterior, al igual que la de la acción de repetición de gravámenes y accesorios, se producirá de acuerdo al siguiente cuadro: Las acciones nacidas durante el ejercicio fiscal 1986, prescribirán el 1° de enero de 1997. Las acciones nacidas durante los ejercicios fiscales 1987 y 1988, prescribirán el 1° de enero de 1998. Las acciones nacidas durante los ejercicios fiscales 1989, 1990 y 1991, prescribirán el 1° de enero de 1999. Las acciones nacidas durante los ejercicios fiscales 1992, 1993 y 1994, prescribirán el 1° de enero del 2000. Las acciones nacidas durante el ejercicio fiscal 1995, prescribirán el 1° de enero del 2001". La redacción se mantuvo inalterable como artículo 119 en los textos ordenados en 1996 y 1999, y como artículo 132 en el actualmente vigente.

El mentor del Anteproyecto e inspirador [34], Dr. Dino JARACH, tuvo participación en la sanción del artículo en cuestión, cristalizando su posición sobre el tema.

Así se establecía, por medio del artículo 72, una disociación entre la prescripción de las facultades y poderes de la Dirección de determinar las obligaciones fiscales o verificar y rectificar las declaraciones juradas de contribuyentes y responsables, y aplicar multas, por una parte, con la acción para el cobro judicial de tales conceptos y sus accesorios [35].

Esta teoría fue rechazada con justos fundamentos por calificada doctrina [36].

34 Ver JARACH, Dino, "Breves notas sobre el nuevo derecho tributario", en Revista de la Dirección Provincial de Rentas N° 160, Edición Aniversario, p. 44.

35 Decía JARACH en su *Curso Superior de Derecho Tributario* (Editorial Liceo Profesional Cima, versión taquigráfica del año 1957, Buenos Aires, p. 235) que en materia de prescripción "Hay que distinguir en forma precisa, por un lado, la prescripción de la obligación tributaria, y, por el otro, la prescripción de las facultades y poderes del Fisco para determinar las obligaciones tributarias. La ley 11.683, por una formulación que considero equivocada, mezcla los dos conceptos. En cambio, el Código Fiscal de Buenos Aires, y los que lo han imitado, distingue con mayor precisión las dos figuras". Agregando posteriormente que "Una cosa son las facultades y poderes del Fisco para determinar, y otra es la obligación sustantiva que se extingue por el transcurso del tiempo con las demás obligaciones".

36 GIULIANI FONROUGE, Carlos María, *Derecho Financiero*, Depalma, 2ª edición actualizada, Buenos Aires, p. 565 y ss. GIULIANI FONROUGE, Carlos María y NAVARRINE, Susana C., *Procedimiento Tributario*, Depalma, 2ª edición actualizada, Buenos Aires, p. 286 y ss. Se hace referencia a la disociación apuntada en estos términos: "nos detendremos en el pretendido distingo entre prescripción y caducidad que efectúan algunos autores. Sostienen éstos, en efecto, que debe establecerse una diferencia de orden sustancial, entre la facultad de la administración para determinar la obligación fiscal o exigir declaraciones juradas, a cuyo respecto no puede hablarse de prescripción sino de caducidad por el transcurso del tiempo; y el derecho a cobrar el tributo, que puede extinguirse por prescripción, con el significado que tiene en el derecho civil. Consideramos indefendible esta posición. En primer término, porque la diferencia es terminológica y no esencial, y de cualquier manera extraña al derecho argentino", "... además, tendría explicación en un sistema que atribuye efecto constitutivo a la

Si bien en ambos casos el plazo establecido era de diez años, la incidencia de este sistema se verificaba respecto del inicio del cómputo del mismo (artículo 73) ya que en el primer supuesto, ello ocurría el 1° de enero siguiente al año al cual se refieren las obligaciones fiscales o las infracciones materiales, mientras que la acción de cobro corría desde la fecha de notificación de la resolución administrativa de determinación de oficio o aplicación de multas y las decisiones definitivas que decidan los recursos contra aquéllas.

Por su parte, en el caso de las denominadas infracciones formales, el plazo corría desde la fecha de comisión.

Y en el supuesto de la acción de repetición -cuyo plazo de prescripción también se encontraba fijado en diez años- desde la fecha del pago.

De todos modos, los términos antes mencionados no corrían mientras los hechos imponibles no hayan podido ser conocidos por la Dirección por algún acto o hecho que los exteriorice en la Provincia.

Finalmente sólo se preveían como causales de interrupción -artículo 74- el reconocimiento expreso o tácito de las obligaciones y "cualquier acto judicial o administrativo tendiente a obtener el pago".

La prescripción de la demanda de repetición sólo se interrumpía por la deducción del recurso administrativo de repetición previsto en tal ordenamiento.

Dicha regulación se mantuvo sustancialmente inalterable, pudiendo detectarse sólo una reforma en el T.O. 1960, incorporándose en la parte final del artículo 66 -interrupción de la acción de repetición- la extinción del supuesto interruptivo por la perención de instancia del procedimiento [37].

determinación impositiva, pero no donde sólo reviste carácter declarativo, como ocurre en la Argentina".

37 Expresamente se disponía: "La prescripción de la acción de repetición del contribuyente o responsable se interrumpirá por la deducción de la demanda respectiva: pasados dos años de dicha fecha sin que haya instado

Posteriormente [38], el legislador dividió los plazos de prescripción de las facultades y poderes de la Dirección -determinativas y sancionatorias- contemplando:

a) Un término de cinco años para el caso de los contribuyentes inscriptos y que hayan cumplido con sus obligaciones fiscales, así como en el caso de contribuyentes no inscriptos que tengan obligación legal de inscribirse ante la Dirección o que, teniendo esa obligación y no habiéndola cumplido, regularicen espontáneamente su situación.

b) Un término de diez años para el caso de contribuyentes no inscriptos o inscriptos que no hubieran cumplido con sus obligaciones fiscales.

En otro orden se mantuvo en diez años la prescripción de la acción de cobro, reduciéndose a cinco la correspondiente a la acción de repetición.

En el año 1970 [39] se suprimió la alternativa anterior, unificándose en el plazo de cinco años la prescripción de las facultades determinativas, verificatorias y sancionatorias. Dicho temperamento se mantuvo en los sucesivos textos ordenados e incluso en el Código Fiscal (ley 9204) sancionado por el gobierno de facto, el 5 de diciembre de 1978.

2. El Código Fiscal actual

Con la sanción de la ley 10.397 (B.O. 03/07/1986) -que es base del ordenamiento actual- el instituto de la prescripción sufrió nuevas modificaciones.

Si bien su artículo 98 mantuvo la dualidad del término de prescripción de las facultades de la Autoridad de Aplicación y la acción de cobro judicial (5 y 10 años respectivamente),

el procedimiento, se tendrá la demanda por no presentada y volverá a correr un nuevo término de prescripción".

38 Ver a título ejemplificativo el T.O. 1969.

39 Artículo 66 del Código Fiscal T.O. 1970.

se incorporó como artículo 99 una regulación novedosa en lo relativo al inicio del cómputo.

Así se estableció una excepción a la inveterada regla por la que el plazo comenzaría a correr el 1° de enero del año siguiente al que se refieren las obligaciones fiscales, fijándose como excepción el supuesto de las obligaciones cuya determinación se produzca sobre la base de declaraciones juradas de período fiscal anual, en cuyo caso dicho término comenzaría el 1° de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales de presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen.

Asimismo se unificó el inicio del cómputo del plazo de prescripción en materia de multas -formales y materiales- en el 1° de enero siguiente a la fecha de comisión de la infracción y se limitó el supuesto de no inicio del cómputo, al caso de las obligaciones de carácter instantáneo y los tributos de base patrimonial en cuanto infrinjan normas de índole registral [40].

Sin embargo fueron significativas las reformas operadas en materia de causales de interrupción y suspensión [41].

Poco tiempo después, la ley 10.857 (B.O. 22/12/1989), unificó los plazos -con excepción de la demanda de repetición- en diez años, aunque la vigencia de la norma no alcanzó a aque-

40 No obstante ello se limitó este precepto a diez años a partir del 1° de enero del año siguiente a la verificación de los hechos aludidos (artículo 99 último párrafo).

41 Así se incorporaron como causales de interrupción de las facultades y poderes de determinación, el otorgamiento de vista de tributos en proceso de determinación, la liquidación administrativa prevista en el artículo 25 de dicho ordenamiento y el juicio de apremio, derivado exclusivamente de los impuestos determinados en una sentencia del Tribunal Fiscal debidamente notificada o en una resolución definitiva o liquidación administrativa de la Autoridad de Aplicación. En materia de multas, la resolución condenatoria por la que se aplique multa con relación a la acción penal y desde su fecha, y por la comisión de nuevas infracciones. Finalmente, en materia de acción de repetición se contempló que el nuevo término comenzara a correr a partir del 1° de enero siguiente al año en que se cumplan 180 días de presentado el reclamo.

llas obligaciones cuya prescripción se hubiera operado antes del 1° de enero de 1990.

Dicha situación se mantuvo, no obstante la individualización numérica de los preceptos como consecuencia del texto ordenado por Resolución 339/94 hasta la sanción de la ley 11.808 (B.O. 10/07/1996) en el que se operó una sustancial modificación al sistema, unificando los plazos de prescripción en cinco años (artículo 111) [42], creando un régimen escalonado de transición [43], fijando un nuevo límite temporal para el supuesto de no inicio del cómputo prescriptivo [44], suprimiendo la causal interruptiva de la "vista" prevista en el inciso 2° del artículo 100 del Código (ley 10.397), agregando nuevos supuestos de interrupción [45] y más novedoso aun, causales de suspensión [46].

42 Prescriben por el transcurso de cinco (5) años las acciones y poderes de la autoridad de aplicación de determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales regidas por este Código, y de aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en él previstas, en el caso de contribuyentes y responsables inscriptos como también en el de sujetos pasivos no inscriptos que regularicen espontáneamente su situación. Prescribe por el transcurso de cinco (5) años la acción de repetición de gravámenes y sus accesorios a que se refiere el artículo 102. Los términos de prescripción quinquenal establecidos en el presente artículo, comenzarán a correr para las obligaciones fiscales que se devenguen a partir del 1 de enero de 1996.

43 Artículo agregado como 111 bis, al que ya nos hemos referido.

44 El artículo 112 última parte establecía cinco años a partir del 1° de enero del año siguiente a la verificación de los hechos aludidos.

45 Renuncia al término corrido de la prescripción en curso.

46 Se agregó como artículo 113 bis el siguiente: "Se suspenderá por un (1) año el curso de la prescripción de las acciones y poderes de la autoridad de aplicación en los supuestos que siguen: a) Desde la fecha de intimación administrativa de pago de tributos determinados, cierta o presuntivamente, con relación a las acciones y poderes fiscales para exigir el pago intimado. Cuando mediare recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de Apelación o recurso de reconsideración ante el Director Provincial de Rentas, la suspensión, hasta el importe del tributo liquidado, se prolongará hasta noventa (90) días después de notificada la sentencia del mismo que declara su incompetencia, o determine el tributo, o apruebe la liquidación practicada en su consecuencia, o, en su caso, que rechace el recurso presentado contra la determinación de oficio. La intimación de pago

En ese estado, llegamos a la última etapa de este largo recorrido normativo, derivado de la sanción de las leyes 13.405 (B.O. 30-12-2005) y más recientemente 13.529 (B.O. 25-09-2006).

La primera incorporó un supuesto especial de prescripción para el impuesto de sellos como primer párrafo del artículo 131 (de acuerdo al T.O. 2004) según una redacción bastante asistemática respecto de la última parte del artículo 133 (del mismo texto ordenado) [47], y una nueva causal de suspensión por el término de un año, derivada de la sustanciación de actuaciones antes los organismos de aplicación del convenio multilateral [48].

La segunda derogó el primer párrafo del artículo 131 incorporado por la ley mencionada precedentemente y modificó la redacción de la última parte del artículo 133, imponiendo como límite máximo el plazo de diez años cuando al momento

efectuada al deudor principal, suspende la prescripción de las acciones y poderes de la autoridad de aplicación respecto de los deudores solidarios. b) Desde la fecha de la resolución condenatoria por la que se aplique multa. Si fuere recurrida ante el Tribunal Fiscal de Apelación o mediare recurso de reconsideración ante el Director Provincial de Rentas, el término de la suspensión se contará desde la fecha de la resolución recurrida hasta noventa (90) días después de que la sentencia o la resolución desestimatoria del mismo hayan quedado firmes o consentidas. En caso que surja el impedimento previsto en el artículo 16, segundo párrafo, de la Ley 23.771, la suspensión de la prescripción se extenderá desde la fecha en que ocurra dicha circunstancia hasta el día en que quede firme la sentencia judicial dictada en la causa penal respectiva".

47 Artículo 131: "Prescriben por el transcurso de diez (10) años las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales provenientes del Impuesto de Sellos, aun cuando no se hubiese producido respecto del instrumento gravado algún acto o hecho de exteriorización en la Provincia...".

48 "Desde la fecha de la interposición por el contribuyente o responsable del recurso previsto en el artículo 24 inciso b) del Convenio Multilateral, sin haber hecho uso de los remedios establecidos en el artículo 104 de este Código Fiscal. En este caso, la suspensión, hasta el importe del tributo reclamado se prolongará hasta noventa (90) días después de haber adquirido firmeza la resolución dictada por la Comisión Arbitral o Plenaria, según corresponda".

de la exteriorización hubieran transcurrido más de diez (10) años contados a partir del 1° de enero del año siguiente a la realización de los hechos imponibles.

Asimismo, por medio de la 14.044 (B.O. 16-10-2009) se incorporó el último párrafo al artículo 135 (art. 161 en el T.O. 2011) e hizo extensivos los efectos de las causales de suspensión en todos los supuestos a los deudores solidarios. (Ver art. 161, párrafo a continuación del inc. c).

Finalmente, y hasta la corrección del presente, sólo resta agregar que la ley 14.333 ha clarificado la redacción de algunos supuestos, incorporándose a los artículos 157 y 159 la referencia de la aplicación del plazo y el modo de su cómputo a todo tipo de sanción. Por otra parte, se redactaron con mayores precisiones los alcances de los supuestos de interrupción de la prescripción en materia de sanciones -quedando involucradas todas ellas- incorporándose también como causal la iniciación del juicio de apremio o cualquier otro acto judicial tendiente a obtener el cobro; y en el artículo 161 se precisaron los alcances del reinicio del plazo de prescripción cuando el mismo haya sido suspendido, tanto en el supuesto en que se hubiera articulado recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal como cuando se impugnó la resolución por la vía de la reconsideración.

Asimismo, la ley 14.553 ha retocado algunos aspectos de la regulación del instituto, aunque el punto más trascedente se deriva de la incorporación de una nueva excepción al inicio del cómputo de la prescripción para el impuesto sobre los ingresos brutos, respecto de los contribuyentes que no se hubieran inscripto teniendo la obligación legal de hacerlo.

En el último texto ordenado en el año 2011, el capítulo destinado a la regulación del instituto va desde el artículo 157 hasta el 161, numeración que será la utilizada a continuación para la correcta referencia de los supuestos analizados con el ordenamiento actualmente vigente.

IV. El plazo de la prescripción

1. Principios generales

El ordenamiento fiscal (T.O. 2011), dentro del Título XIV del Libro I, en el artículo 157 fija un único plazo de prescripción fiscal de cinco años, para:

1) Las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación de determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales.

2) Aplicar y hacer efectivas las sanciones.

3) La acción de repetición de gravámenes y sus accesorios [49].

Con ello se ha superado la dicotomía existente hasta la sanción de la ley 11.808 (B.O. 10/07/1996) mencionada *ut supra*, que permitía la existencia de plazos diferentes de prescripción para el ejercicio de las facultades fiscales de verificación y determinación respecto de la acción de cobro judicial, apartándose definitivamente de la postura que -sostenida por el pensamiento de JARACH- se mantuvo vigente durante largos años.

Es decir, se ha arribado a una regulación legal del instituto -en lo que al plazo de la prescripción de las acciones y poderes fiscales se refiere- compatible con las premisas establecidas por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en materia de obligaciones fiscales [50].

Sin embargo, resulta más dudosa la situación derivada del plazo previsto para las sanciones [51] y definitivamente contrario a las premisas del Derecho de fondo, la previsión en materia de demanda de repetición [52].

49 Extensivamente este plazo de prescripción también rige para las solicitudes de devolución efectivizadas en los términos del artículo 94 del Código Fiscal (T.O. 2004) conforme TFABA Sala II "JRI Comercial S.R.L." sentencia del 10 de julio de 2008 (Reg. 865).

50 *Fallos*, 326:3899. Aunque dicho precedente no resulta de aplicación al Impuesto de Sellos, por no poder asimilarse al supuesto previsto en el artículo 4027 inciso 3° del Código Civil.

51 El Código Penal, cuya sanción corresponde al Congreso Nacional por manda del artículo 75 inciso 12) fija un plazo de prescripción en materia de la acción para las multas de dos años (artículo 62 inciso 5°). Por su parte, asimilando la clausura a un supuesto de inhabilitación temporal, el plazo de prescripción de la acción se ha fijado en 1 año (artículo 62 inciso 4°).

52 Resultando indubitablemente de aplicación el artículo 4023 del Código Civil. *Fallos*. 176:115; 304:163. entre muchos otros.

2. Situaciones particulares no expresamente previstas

En este aspecto, debemos -no obstante lo expuesto- hacer una salvedad en materia de los denominados "recargos", limitados en el texto actual al supuesto previsto en el artículo 59 del Código Fiscal (T.O. 2011) [53].

Si bien la jurisprudencia ha sido oscilante al establecer la naturaleza jurídica del instituto, puede en la actualidad concluirse que el recargo tributario tiene naturaleza penal, toda vez que se traduce en una sanción aplicable a los casos de trasgresión al ordenamiento jurídico, persiguiendo como objetivo disuadir a los sujetos pasivos tributarios de realizar la conducta tipificada y, en caso de hacerlo, sancionarlos [54].

A pesar de ello, respecto de su plazo de prescripción, no hemos podido hallar precedentes en los que el mismo se trate con particularidad.

MAMMONI, en el trabajo que seguimos para el desarrollo de este punto, propone al respecto una integración analógica, en atención a la omisión en la que incurre el Código Fiscal, remitiendo a un fallo de la Corte Suprema de Justicia Nacional en que se sostuvo que "Entonces, a falta de un dispositivo expreso para la prescripción de la acción en lo referido a las infracciones, adquiere vigencia la aplicabilidad supletoria de las reglas del Libro I del Cód. Penal (...) Por consiguiente, en mi concepto, el plazo para la prescripción de la acción en el caso de las infracciones se rige por los arts. 62, inc. 5° y concordantes del código de fondo" [55].

53 Los incorporados por la ley 13.405 tuvieron vida efímera, al resultar derogados por la ley 13.930.

54 MAMMONI, Gustavo Antonio, "La indefensión de los contribuyentes frente a los recargos previstos en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires", LL, 2007-D-853.

55 MAMMONI, Gustavo Antonio, ob. cit., y su remisión en nota (48) a CS, *in re* "YPF S.A.", de fecha 02/07/2002, del Dictamen del Procurador General que la Corte hace suyo, LL, 2002-D-645, DJ, 2003-1-530 y en JA, 2002-III-389. CS, *in re* "YPF S.A.", de fecha 02/07/2002, del Dictamen del Procurador General que la Corte hace suyo, LL, 2002-D-645, DJ, 2003-1-530 y en JA, 2002-III-389. Respecto del criterio que se sugiere se señala que si bien es cierto que el Código Fiscal regula la prescripción de las multas -pudiendo integrarse el ordenamiento con dicha previsión-, al no contemplarse expresamente el caso de los recargos, entendemos que debe buscarse la norma que resulta menos gravosa para el destinatario, cual es -en el caso- la previsión contenida en el Código Penal. Por nuestra parte, agregamos a dicha observación que el artículo 3° del Código de Procedimiento Penal de la Provincia de Buenos Aires dispone: "Toda disposición legal que coarte la libertad personal, restrinja los derechos de la persona, limite el ejercicio de un derecho atribuido por este Código o que establezca sanciones procesales o exclusiones probatorias, deberá ser interpretada restrictivamente", consagrándose con ello el principio *in dubio pro reo*.

Sin embargo, esta posición sólo podría resultar viable si se considerara inconstitucional la norma que venimos analizando, ya que al definir genéricamente el artículo 157 un plazo de prescripción para todo tipo de sanciones -dada la modificación introducida por la ley 14.333- el mismo también resulta aplicable a los recargos [56].

3. El plazo de prescripción en el Derecho Público local comparado

En otro orden, resulta de interés incorporar en este desarrollo alguna referencia a lo que acontece en la materia en el Derecho Público local comparado.

Nos limitaremos a sistematizar los ordenamientos de las provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y la Ley Orgánica de Municipalidades de la Provincia de Buenos Aires.

Por el contrario, prescindimos de intentar similar tarea respecto de los ordenamientos municipales de los diferentes distritos de la Provincia de Buenos Aires -los que no siempre acatan las disposiciones uniformemente establecidas por el decreto ley 6769/58 (texto según ley 12.076)- como así de los más de 2000 entes comunales de las restantes provincias.

56 Con anterioridad a esta reforma nos habíamos pronunciado a favor de esta posición, pero la reforma legal operada, impide en la actualidad una integración normativa, quedando exclusivamente la posibilidad de plantear su inconstitucionalidad por resultar contraria al Derecho de fondo.

De ese modo, podemos agrupar por los plazos de prescripción que establecen para los diferentes supuestos [57]:

1) Jurisdicciones que fijan el plazo en diez años: Catamarca (artículo 82 incs. a], b], c] y d] del Código Tributario) [58]; Chubut (artículo 64 del Código Fiscal decreto 12.622/1957 -T.O. por decreto 1113/2001-) [59]; Ciudad Autónoma de Buenos Aires (artículo 68 inciso 2° del Código Fiscal -ley 541 y modificatorias-) [60]; Córdoba (artículo 97 última parte del Código Tributario -T.O. dec. 270/2004-) [61]; Corrientes (artículo 89 inciso b] Código Fiscal de la Provincia de Corrientes ley 3037 [B.O. 05/06/72] y sus modificatorias -T.O. decreto 4142/83 seg. ley 3784-) [62]; Formosa (Código Fiscal artículo 104) [63]; Jujuy (artículo 88 última parte del Código Fiscal -T.O. 1998-) [64]; Mendoza (artículo 49 inc. 1° del Código Fiscal T.O. dec. 1284/93) [65]; Misiones (artículo 118 del Código Fiscal -ley 4366-); Neuquén (artículo 125 inc. 1° y última parte del Código Fiscal -T.O. res. 665/97-) [66]; Salta (artículo 91 inc. b] del Código Fiscal T.O. dec.

57 Sin perjuicio de lo expuesto en cada caso, debe adelantarse que las provincias de Catamarca, Chubut, Córdoba, Corrientes, Formosa, Misiones, San Juan, San Luis, Santa Fe, Santiago de Estero y Tierra del Fuego fijan plazos autónomos para la acción de cobro respecto de la de verificación y determinación.

58 Contribuyentes y responsables no inscriptos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

59 En este ordenamiento se prevé el carácter imprescriptible de las acciones y poderes del Fisco respecto a los contribuyentes no inscriptos, para quienes comenzarán a correr los términos de la prescripción a que se refiere el art. 64 a contar del 1° de enero siguiente a la fecha de la presentación de la primera declaración jurada (art. 67).

60 Sólo contribuyentes no inscriptos con obligación legal de hacerlo.

61 Deudas originadas en regímenes de retención, percepción y/o recaudación, practicadas y no ingresadas a su vencimiento.

62 Sólo contribuyentes no inscriptos y deudas originadas por retenciones y percepciones.

63 Contribuyentes inscriptos y acción de repetición.

64 Sólo contribuyentes no inscriptos. Sustituido por ley 4493.

65 En el caso de impuestos autodeclarados de contribuyentes no inscriptos o que no hayan presentado declaración jurada.

66 Sólo contribuyentes no inscriptos.

2039/05) [67]; Santa Fe (artículo 93 incs. a], b], c] y d] del Código Fiscal T.O. dec. 2350/97) [68]; Santiago del Estero (artículo 150 última parte del Nuevo Código Fiscal de la Provincia -ley 6792 B.O. 06/01/2006-) [69]; Tierra del Fuego (artículo 81 1er. y 2do párrafo última parte del Código Fiscal ley 439) [70];

2) Jurisdicciones que fijan el plazo en cinco años: Catamarca (artículo 82 incs. a], b], c] y d] del Código Tributario); Chaco (artículo 86 del Código Tributario -texto según ley 4307-); Ciudad Autónoma de Buenos Aires (artículo 68 inciso 1° del Código Fiscal -ley 541 y modificatorias-); Córdoba (artículo 97 excepto última parte del Código Tributario -T.O. dec. 270/2004-); Corrientes (artículo 89 inciso a] Código Fiscal de la Provincia de Corrientes ley 3037 [B.O. 05/06/72] y sus modificatorias -T.O. decreto 4142/83 seg. ley 3784-) [71]; Entre Ríos (artículo 77 del Código Fiscal, T.O. Dto. 3567/2006); Formosa (artículo 103 del Código Fiscal) [72]; Jujuy (artículo 88 incs. 1], 2], 3] y 4] del Código Fiscal -T.O. 1998-); La Pampa (artículo 136 del Código Fiscal de la Provincia de La Pampa, B.O. N° 2697); La Rioja (artículo 64 Código Tributario -ley 6402 y modificatorias-); Mendoza (artículo 48 y 49 inc. 2° del Código Fiscal T.O. dec. 1284/93) [73]; Neuquén (artículo 125 inc. 1° y última parte del

67 Sólo contribuyentes no inscriptos.

68 Cuando se trate de contribuyentes y responsables por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos que no se encuentren inscriptos y sólo limitado al ejercicio de las facultades determinativas y sancionatorias.

69 Cuando se trate de contribuyentes o responsables que no se hallaren inscriptos o empadronados y para las facultades de verificación y determinación, y la acción de cobro judicial.

70 Sólo impuesto inmobiliario y contribuyentes no inscriptos.

71 Contribuyentes inscriptos y acción de repetición.

72 Contribuyentes no inscriptos.

73 Plazo aplicable para verificar y rectificar sus declaraciones juradas; aplicar sanciones; accionar para el cobro de los débitos tributarios, intereses y sanciones; acción de repetición de los débitos tributarios, intereses y sanciones; derecho del contribuyente para rectificar sus declaraciones juradas y de Fisco para modificar la imputación del pago; e impuestos autodeclaradas por contribuyentes inscriptos o que hayan presentado las declaraciones juradas respectivas.

Código Fiscal -T.O. res. 665/97-); Río Negro (artículo 120 del Código Fiscal T.O. dec. 1128/03); San Juan (artículo 46 del Código Tributario -ley 3908 y modificatorias-) San Luis (artículo 93 de la ley N° VI-0490-2005 y modificatorias); Salta (artículo 91 inc. a] del Código Fiscal T.O. dec. 2039/05); Santa Fe (artículo 93 incs. a], b], c] y d]) del Código Fiscal T.O. dec. 2350/97); Santiago del Estero (artículo 150 incs. a], b], c] y d] del Nuevo Código Fiscal de la Provincia -ley 6792 B.O. 06/01/2006-); Tierra del Fuego (artículo 81 1er. y 2do párrafo última parte del Código Fiscal ley 439); y Tucumán (artículo 52 del Código Tributario, Texto según ley 6758).

3) Jurisdicciones que fijan cuatro años: Santa Cruz (artículo 199 de la Ley de procedimiento para la aplicación, percepción y fiscalización de impuestos, tasas y contribuciones)[74].

4) Jurisdicciones que fijan tres años: Santa Cruz (artículo 201 de la Ley de procedimiento para la aplicación, percepción y fiscalización de impuestos, tasas y contribuciones) [75].

5) Jurisdicciones que fijan el plazo en dos años: Ciudad Autónoma de Buenos Aires (artículo 68 inciso 1° del Código Fiscal -ley 541 y modificatorias-) [76]; Santa Cruz (artículo 202 de la Ley de procedimiento para la aplicación, percepción y fiscalización de impuestos, tasas y contribuciones) [77].

Por su parte, la Ley Orgánica de la Municipalidades de la Provincia de Buenos Aires -decreto-ley 6769/58 y modificatorias- dispone en su artículo 278 (texto según ley 12.076). "Las deudas de los contribuyentes que hubieren incurrido en mora en el pago de impuestos, tasas y cualquier otra especie de contribuciones adeudadas a la municipalidad, prescriben a los cinco (5) años de la fecha en que debieron pagarse. -La

74 Acciones y poderes del Fisco para verificar o rectificar declaraciones juradas, determinar y exigir el pago de tributos.

75 Acciones y poderes del Fisco para aplicar multas.

76 Contribuyentes en concurso preventivo y desde la fecha de presentación de éste.

77 Acción de repetición de gravámenes y multas. También para las acciones y poderes del Fisco para hacer efectivas las multas.

acción de repetición estará prescripta al cumplirse el mismo lapso, medido desde la fecha de pago de la contribución que pudiere originarla.- ...Los términos de prescripción quinquenal establecidos en el presente artículo, comenzarán a correr para las obligaciones que se devenguen a partir del 1° de Enero de 1996".

Asimismo, para las obligaciones devengadas con anterioridad al 1° de enero de 1996 y no prescriptas en el momento de la sanción de la ley 12.076, ésta incorporó como artículo 278 bis un sistema transitorio y escalonado, análogo al previsto en el Código Fiscal como consecuencia de la reforma articulada por la ley 11.808.

Como fácilmente puede advertirse, los ordenamientos públicos locales imponen un verdadero laberinto, no obstante que no hemos querido incorporar -por exceder claramente los límites del presente- las cuestiones relativas al inicio del cómputo, así como las causales de suspensión e interrupción del mismo.

Ello no sólo resulta atentarlo contra el principio de seguridad jurídica, cuyo reconocimiento como derecho implícito en nuestro ordenamiento constitucional se encuentra reconocido jurisprudencialmente [78], sino que además materializa un verdadero despropósito, cuando ya hace largos años la Corte Suprema federal ha consolidado la doctrina judicial que limita el ejercicio de la potestad local en lo relativo a la regulación del instituto, debiendo adecuarse la misma a las previsiones del ordenamiento común dictado por el Congreso Nacional.

78 *Fallos*, 220:5; 243:465; 251:78; 253:47; 254:62; 316:3231; 317:218, entre otros. Por su parte, tal como explica César GARCÍA NOVOA en *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria* (Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000) p. 21 y sus citas, "La seguridad, una de las principales aspiraciones humanas, sólo puede entenderse tomando en consideración la dimensión social del hombre. En cuanto característica de la condición humana se puede definir como la pretensión de todo sujeto de saber a qué atenerse en sus relaciones con los demás. Cuando a la seguridad la adjetivamos de 'jurídica', estamos pensando en la idoneidad del Derecho para lograr ese saber a qué atenerse".

4. Demás cuestiones implicadas

Un párrafo separado nos merece -aunque en purismo ello debería constituir un capítulo diferente- las cuestiones vinculadas con la procedencia de la declaración de oficio de la prescripción en materia fiscal, así como la oportunidad procesal para oponerla, sea por los sujetos pasivos o por el propio Fisco en materia de repetición.

Esta vasta temática excede -por sus alcances- la pretensión de este trabajo, máxime cuando el Código Fiscal no contiene una previsión expresa en la materia y resulta necesario recurrir a ordenamientos ajenos al Derecho Público local y a los principios generales de otras ramas del Derecho o de éste en su conjunto.

En ese orden, agotaremos nuestra labor, dejando planteadas las dos cuestiones que anticipáramos.

Respecto de la primera, es menester recordar que el Código Civil en su artículo 3964 dispone: "El juez no puede suplir de oficio la prescripción", dándose en la nota del mencionado artículo los fundamentos de tal posición.

Sin embargo, no resulta del todo claro que dicha disposición resulte de aplicación cuando los jueces que intervienen son aquellos de tipo "administrativo", incluyendo dentro de estos casos la particular situación del Tribunal Fiscal de Apelación en funcionamiento dentro de la órbita provincial.

Otra peculiar cirunstancia se da en materia de sanciones, en la medida que -rigiendo supletoriamente los principios de Derecho Penal y Procesal Penal- resultaría indubitable la posibilidad de su declaración de oficio, por cuanto la prescripción -en estos casos- extingue la acción, no subsistiendo siquiera como obligación natural.

En doctrina existen posiciones encontradas sobre esta materia. RODRIGO MACHICAO [79] propugna la declaración de oficio de la prescripción en el Derecho Tributario como consecuencia

79 Ob. cit. p. 1653 y sus citas.

de reconocerle al instituto carácter extintivo de la obligación a diferencia de lo que ocurre en el Derecho Civil, ámbito en el que deberá siempre ser opuesta por el deudor. Señala que el tema de la procedencia de la declaración de oficio, automatismo o carácter *ipso iure* de la extinción de la obligación tributaria, tiene vinculación con la seguridad jurídica, puesto que reconocerle esta cualidad auspiciará que la Administración se abstenga de iniciar procesos de determinación o cobranza que le representen gastos inútiles.

La operatividad de estos principios, en el plano de la administración activa, resultan a nuestro entender, indudables.

Resulta absurdo y contrario a los principios éticos que deben regir la función estatal que la Administración tributaria pretenda la determinación o el cobro de deuda que se encuentre prescripta. Aun más que se propicie la aplicación de sanciones.

En el otro extremo, se encuentra la situación de la Justicia ordinaria, respecto de la cual rigen los principios del Código Civil antes expuestos que limitan la función de los jueces para decretar de oficio la prescripción en materia de obligaciones fiscales, no así en materia de infracciones, ya que -en esos casos- es conteste la jurisprudencia de los máximos estamentos de la Justicia provincial en el sentido de que procede -*ipso iure*-su declaración.

En este último supuesto, no resulta valladar el fuero que corresponda a los magistrados intervinientes, en la medida que los principios del Derecho Penal deben regir en su plenitud, como consagración legislativa de los derechos constitucionales aplicables a la materia.

Finalmente, la situación del Tribunal Fiscal -a pesar de su ubicación dentro del ámbito del Poder Ejecutivo- debe asimilarse a la de los jueces ordinarios, dada la naturaleza de la función jurisdiccional que se desarrolla.

Frente a ello, entendemos que no podrían declarar de oficio la prescripción de las obligaciones fiscales, aunque sí se encuentran facultados para extinguir por esa vía la acción fiscal en materia de sanciones.

La imposibilidad de declarar de oficio la prescripción también impone que no puedan introducirse oficiosamente causales de interrupción o suspensión que no hayan sido alegadas por las partes, aunque ello se materialice a partir de la aplicación del denominado principio de congruencia [80].

Dicha limitación también opera en materia de demandas de repetición, en las cuales debe necesariamente existir un planteo fiscal concreto.

En segundo lugar, respecto de la oportunidad para introducir el planteo, también deben hacerse distinciones.

El Código Civil establece en su artículo 3962 que: "La prescripción debe oponerse al contestar la demanda o en la primera presentación en el juicio que haga quien intente oponerla".

Sin embargo, dicha disposición rige con exclusividad frente a las acciones de cobro que se tramiten por vía de apremio o en el supuesto de la acción contencioso administrativa de repetición de tributos.

Por el contrario, dentro del trámite administrativo, incluyendo la instancia de revisión por ante el Tribunal Fiscal, los límites vienen dados por las intervenciones del contribuyente y responsable en el marco de los procedimientos, debiendo consumarse el planteo en la instancia de descargo o de interposición de los recursos, atento la imposibilidad procesal de ampliar los fundamentos de dichas presentaciones.

No obstante ello, no existiría valladar para introducir la cuestión como "hecho nuevo", en la medida que la articulación encuadre dentro de los presupuestos de tal contingencia [81] o

80 Causa P-2957-AZ1 "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c. Pecaut Alfonso, Sandra y Mario s.h. y otros s. apremio provincial" CCAMP, sentencia del 16 de agosto de 2012.

81 Si finalmente se consolidara la doctrina judicial que propugna que todo el instituto de la prescripción debe regularse por los principios del Derecho común, dado que la intimación administrativa sólo suspendería el plazo por el término de un año, podría operar la prescripción de la acción en la instancia de apelación y, con ello, resultaría procedente su introducción como "hecho nuevo".

en la instancia de "ejecución de sentencia" por ante el propio Tribunal Fiscal [82].

En materia de acciones de repetición, creemos que el Fisco puede ponderar la prescripción en oportunidad del dictado del acto resolutorio o cuando se contestan los agravios en la instancia de apelación.

V. Inicio del cómputo de la prescripción

1. La norma legal

El artículo 159 del cuerpo legal vigente dispone: "Los términos de prescripción de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación, para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales regidas por este Código, comenzarán a correr desde el 1° de enero siguiente al año al cual se refieren las obligaciones fiscales, excepto para las obligaciones cuya determinación se produzca sobre la base de declaraciones juradas de período fiscal anual, en cuyo caso tales términos de prescripción comenzarán a correr desde el 1° de enero siguiente al año que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen. El término de prescripción de la acción para aplicar y hacer efectivas las

82 Si bien no compartimos el alcance que las diferentes Salas dan al concepto "ejecución de sentencia" cuando se ordena liquidar nuevamente el tributo, advertimos que -aun en estos casos- podría plantearse la prescripción de la acción fiscal, por cuanto no opera la noción de preclusión o cosa juzgada. No obstante ello, la mayoría de la Sala III del Tribunal ha considerado *in re* "Proyecto Profesional Recursos Humanos" del 11 de septiembre de 2008 que no pueden recibir tratamiento en la instancia de ejecución de sentencia aquellas cuestiones que hayan sido resueltas -como derivación de los agravios planteados- en la sentencia cuya ejecución se pretende. Como excepción a este criterio, la Sala II, por mayoría conformada por las Dras. CENICEROS y CPN HARDOY, ha considerado procedente tal planteo frente a un nuevo recurso interpuesto contra un acto derivado de una sentencia anterior del Tribunal Fiscal, en la causa "Consorcio Medico Sarmiento", del 29 de noviembre de 2012, Reg. N° 1670.

sanciones legisladas en este Código comenzará a correr desde el 1° de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales. El término de prescripción de la acción de repetición comenzará a correr desde la fecha de pago. Los términos de prescripción establecidos en los artículos 157 y 158 no correrán mientras los hechos imponibles no hayan podido ser conocidos por la Autoridad de Aplicación por algún acto o hecho que los exteriorice en la Provincia. Esta norma será de aplicación para las obligaciones de carácter instantáneo, para los tributos de base patrimonial en cuanto infrinjan normas de índole registral y para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en cuanto el contribuyente no se encontrare inscripto, teniendo la obligación legal de hacerlo.Conocidos los hechos imponibles por la Autoridad de Aplicación, el plazo de prescripción comenzará a correr a partir del 1° de enero del año siguiente. Sin perjuicio de lo establecido precedentemente, el impuesto no resultará exigible cuando, al momento de la exteriorización, hubieran transcurrido más de diez (10) años contados a partir del 1° de enero del año siguiente a la realización de los hechos imponibles. En el caso de contribuyentes no inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el impuesto no resultará exigible cuando, al momento de la detección por parte de la Autoridad de Aplicación, hubieran transcurrido más de diez (10) años contados a partir del 1° de enero del año siguiente al del vencimiento de los plazos generales para la presentación de la declaración jurada anual del tributo."

Como puede advertirse, se encuentran contenidos en la normativa diferentes tratamientos, por lo que metodológicamente consideramos más adecuado su abordaje en los numerales siguientes, a los fines de una correcta sistematización de ellos.

2. Obligaciones fiscales

A. *Supuesto general*

El artículo 159 antes transcripto prevé -como regla- que la prescripción de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de obligaciones fiscales comenzará a correr desde el 1° de enero siguiente al año al cual se refieren las mismas.

La regla resulta clara, aunque -conforme lo hemos expuesto *ut supra*- ello no se compadece con la regulación del instituto en el marco del Código Civil previsto en el artículo 3956.

Dicha norma legal dispone: "La prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la obligación".

Está incompatibilidad surge palmaria en el caso del Impuesto de Sellos, toda vez que la fecha del título de la obligación es la correspondiente a la fecha de creación del instrumento gravado o en el caso del Impuesto a la Transmisión Gratuita, en el que debe tenerse en consideración cuando se produce el nacimiento de hecho imponible, sea que se trate de actos inter vivos o mortis causa.

En el caso de los impuestos inmobiliarios, automotores y embarcaciones deportivas, es fecha de cada obligación el vencimiento de las cuotas que la Autoridad de Aplicación fije en cada caso, no obstante la anualidad del tributo.

B. *Los agentes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y Sellos*

Sin embargo, una situación particular, no ya vinculada a los supuestos anteriores, en la medida que el vencimiento de la obligación de pago del tributo se produce dentro del año calendario de su devengamiento, se da en el caso de los diferentes sistemas de recaudación -tanto a través de agentes de retención como de percepción- en los que generalmente las operaciones recaudadas en la última parte del año (sea trimestre, mes o quincena) se ingresan dentro de los primeros días del mes de enero del año subsiguiente.

Frente a esta circunstancia, el Tribunal Fiscal de Apelación -si bien relacionado con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos pero aplicable extensivamente al Impuesto de Sellos- no ha resuelto en modo uniforme los casos planteados.

Así la Sala II *in re* "Italcred S.R.L." del 18 de diciembre de 2003 y "Coninsa S.A." del 29 de junio de 2006, entiende que el inicio del cómputo se produce el 1° de enero siguiente al correspondiente al vencimiento del plazo general para el ingreso de las sumas recaudadas por el agente.

Por el contrario, la Sala III, *in re* "Municipalidad de Lanús" sentencia del 7 de junio de 2007 señala que resulta del texto legal que el cómputo debe realizarse respecto del año al que se "refieren" las obligaciones fiscales, con prescindencia de la fecha que -reglamentariamente- se fije para el ingreso de las sumas recaudadas.

Consecuentemente, las sumas recaudadas por un agente en la segunda quincena de diciembre de cualquier año -con prescindencia de que deban ingresarse los primeros días del año siguiente- se refieren al período fiscal en que se produjo la recaudación y por ende, el plazo de prescripción comienza el 1° de enero siguiente.

Por su parte, resulta unánime el criterio de que los agentes de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos -independientemente de que en forma mayoritaria se incluya a este tributo entre los que deben ingresarse por declaración jurada anual- no comparten tal caracterización para las obligaciones a cargo de éstos.

C. *Los agentes de recaudación del Impuesto Inmobiliario y Automotores*

Una situación especial, respecto del cómputo, se da con los agentes de recaudación del impuesto inmobiliario y a los automotores -escribanos y registros seccionales de la propiedad automotor, básicamente- en la medida que su obligación de retener o percibir el tributo adeudado, involucra los períodos no prescriptos en el momento de su intervención.

No obstante ello, cuando omiten realizar tal cometido y dicha circunstancia es detectada por la Autoridad de Aplicación -pasado generalmente un tiempo- nos encontramos frente a

obligaciones que -conforme el cómputo general- se encuentran prescriptas para los contribuyentes.

a. Un fallo analizado

Respecto de esta situación, la Sala III del Tribunal Fiscal tuvo oportunidad de expedirse *in re* "De Lucca de Labeyrie, Ma. Emma" sentencia del 17 de julio de 2007.

En dicho precedente, en el voto en minoría de la Dra. CPN HARDOY se señala que el Código Fiscal -sin perjuicio de establecer la solidaridad de los agentes de recaudación con relación al cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes- omite regular los distintos aspectos de la obligación solidaria, debiendo por ello realizarse la integración analógica de la norma fiscal, según la previsión contenida en el artículo 6 del mismo cuerpo legal, resultando de aplicación el Código Civil.

Con relación al tema planteado, dicho código de fondo dispone en su artículo 715, que "Cada uno de los deudores puede oponer a la acción del acreedor, todas las excepciones que sean comunes a todos los codeudores. Puede oponer también las que le sean personales, pero no las que lo sean a los demás deudores" [83].

83 Respecto de las defensas y excepciones comunes -se puntualiza en el fallo analizado- que resultan oponibles por los deudores solidarios a los reclamos de la parte acreedora, recordándose que -conforme lo enseñan Pedro N. CAZEAUX y Félix A. TRIGO REPRESAS (*Compendio de Derecho de las Obligaciones*, cit., t. 1. p. 523) "Son las llamadas también reales u objetivas. porque interesan a todos los codeudores por igual y por lo tanto pueden ser opuestas por cualquiera de ellos (art. 715, 1ª parte). Se señalan entre estas defensas: ...c)...la prescripción". También se cita que la Suprema Corte de Justicia de Buenos Aires, entendió que "En las obligaciones solidarias la prescripción actúa con efecto idéntico con respecto a cualquier acreedor o deudor..." (en autos "D'Amico, Carlos A. y otra c. Caporaletti, Juan J. y otros", de fecha 02/09/1980). Se refiere que en idéntico sentido se ha expedido la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil, Sala G, L. 86630 "Wilchez, Irma c. Transportes 22 de septiembre S.A. s/Sumario", del 12/4/91; Sala J, "O.S.N. c/Marcos, Jaime y otros s/Ejecución Fiscal", del 17/4/97; Sala C. "López Gauderio, Fernando Adrián c/Padilla, Miguel Manuel y otros s/Daños y perjuicios", del 11/7/02; Sala F, "Consorcio de Pro-

Y concluye que encontrándose prescripta la acción respecto de la obligación tributaria adeudada por el contribuyente, la excepción de prescripción -común a todos los codeudores- opuesta por el agente de autos, corresponde que sea receptada.

Contrariamente a tal tesitura, la Vocal Dra. CARNÉ, en voto posteriormente compartido por la Dra. NAVARRO, entiende que el planteo de prescripción articulado no puede ser receptado.

Con el fin de dilucidar la cuestión, recuerda que el Código Fiscal considera que "son contribuyentes las personas... que realicen los actos u operaciones o se hallen en las situaciones que las normas fiscales consideren causales del nacimiento de la obligación tributaria" (conf. art. 16°) es decir, atribuye tal calidad a la persona que tiene relación personal y directa con la situación de hecho que constituye el elemento personal del hecho imponible. Mientras que define en el artículo 18° incisos 3) y 4), a los responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, ajenos a la realización del hecho imponible, pero vinculados por la ley al pago del tributo.

Entonces, respecto de los agentes de recaudación queda constituida una relación jurídico tributaria en virtud de un doble vínculo obligacional que tiene idéntica prestación, revistiendo esos vínculos el carácter de autónomos e independientes [84].

pietarios Honorio Pueyrredón 1232 c/Propietarios del inmueble de Honorio Pueyrredón 1246-1248 s/Cobros de Pesos", del 05/03/86). Finalmente se hace referencia a que el propio Código Fiscal, en el inciso a) del artículo 135, se encarga de reforzar lo expuesto al sostener que "La intimación de pago efectuada al deudor principal, suspende la prescripción de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación respecto de los deudores solidarios", de lo cual corresponde entender que a *contrario sensu*, en caso de inexistencia de una intimación de pago, la prescripción operada respecto del deudor principal beneficia a los deudores solidarios.

84 Asimismo se puntualiza que a diferencia de otros responsables solidarios, la obligación del escribano -en su carácter de agente de recaudación- tiene una particularidad, que es que esa obligación de retener/percibir nace en oportunidad de celebrarse el acto escriturario, por la sola circunstancia de existir a dicha fecha impuestos adeudados por el contribuyente

b. Nuestra posición

Por nuestra parte, no compartimos ninguno de los dos criterios propuestos, por cuanto entendemos que la solución para el caso emerge del propio Código Fiscal (T.O. 2011 y concordantes anteriores), el que en su artículo 159 establece que el cómputo del plazo de prescripción comenzará a correr desde el 1° de enero del año siguiente al que se "refieren" las obligaciones fiscales.

De ese modo, no pueden existir dudas de que las obligaciones fiscales a las que se hace referencia son siempre aquellas correspondientes al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, es decir que cumplimenta la situación fáctica que ha sido legalmente descripta como hecho imponible.

Así, la obligación del responsable no podría resultar de mayor amplitud -temporal en el caso- que aquella correspondiente al sujeto que resulta obligado principal para el cumplimiento de la obligación tributaria sustancial.

Es decir que si se trata de la recaudación del Impuesto Inmobiliario correspondiente a un determinado período fiscal, claramente la obligación de idéntica índole se "refiere" a dicho período y no a cualquier otro momento posterior o anterior

directo del tributo. Consecuentemente es a partir de la generación de su obligación que deviene la responsabilidad del notario de responder ante el Fisco por el eventual incumplimiento de la ley en que hubiere incurrido, circunstancia que se vincula con el inicio del cómputo del plazo de prescripción en la que la Autoridad de Aplicación podrá perseguir y reprochar la conducta de quien confiara, en forma sustituta la facultad de recaudar. Por ello es que los escribanos en su calidad de agentes de retención y percepción, de manera alguna podrán beneficiarse con el cómputo del plazo corrido para el deudor principal, porque justamente la obligación que genera su accionar obedece a una circunstancia diferente. Tampoco, claro está, el deudor principal podrá perjudicarse con la intervención del notario, puesto que el acto escriturario que motiva su actuación carece de incidencia respecto del plazo que haya transcurrido para él, el que resulta oponible al Organismo Fiscal para repeler su potestad de determinar y exigir el cobro de los tributos.

al mismo. Por ello, el cómputo debe realizarse desde el 1° de enero del año siguiente a ese período.

Al no realizar la ley ninguna diferenciación respecto de la situación de los agentes de recaudación, no corresponde que la misma sea efectuada por el intérprete de la norma [85].

Además ello resulta coherente con lo dispuesto por el Código Civil (doct. artículo 713) el que impone el cómputo de un único plazo de prescripción para todos los deudores solidarios.

No obstante ello, siempre podrá subsistir la conducta infraccional del agente que haya omitido actuar como tal, con independencia de la prescripción de la obligación tributaria sustancial, dado que la potestad para aplicar sanciones se rige por el 2do. párrafo del artículo 159 citado.

La Sala I del mismo Cuerpo *in re* "Marcelo Senra" sentencia del 30 de marzo de 2006, sostuvo -en lo sustancial frente al planteo de independencia del plazo prescriptivo del contribuyente y el agente- que el Código Fiscal no establece ninguna diferencia en cuanto al cómputo de la prescripción, según se trate del contribuyente o del agente de percepción, careciendo de asidero legal la posición asumida por la Representación Fiscal en cuanto sostiene que la prescripción operada respecto del contribuyente directo no beneficia al agente, la que tendrá su propio cómputo.

D. *Sujetos sometidos a concurso preventivo*

Una situación diferente, se da en el caso de los contribuyentes sometidos a procesos universales de concurso preventivo o quiebra, en la medida que ello impone un cómputo diferente que debería evacuarse de conformidad con las previsiones de la ley 24.522.

Así, dicho plexo normativo dispone -en materia de concurso preventivo- un plazo de dos años desde la apertura del concurso preventivo para realizar los pedidos de verificación tardía de créditos (artículo 56).

85 Cumpliéndose el principio *ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*.

Sin embargo, el artículo 55 establece que el acuerdo preventivo extingue por novación las obligaciones del concursado, de origen o causa anterior a éste, mas dicho efecto no alcanza la situación de los co-deudores solidarios o fiadores.

En orden a ello, debe entenderse que -en este caso especial- la defensa de prescripción reviste la condición de personal del sujeto concursado, no pudiendo ser invocada por los co-deudores solidarios [86].

E. *Impuestos que se ingresan sobre la base de declaraciones juradas de período anual*

Como excepción a la regla antes expuesta, la segunda parte del 1er. párrafo del artículo 159 hace referencia a las obligaciones fiscales que se ingresen sobre la base de declaraciones juradas de período anual, estableciendo que -en ese caso- el inicio del cómputo de la prescripción será el 1° de enero siguiente al del vencimiento del plazo para la presentación de la referida declaración jurada.

Conforme la jurisprudencia local dominante, la situación en el ordenamiento provincial ha quedado limitada al Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

El artículo 209 del Código Fiscal, conforme la nueva redacción dada por la ley 13.850, dispone: "El período fiscal será el año calendario. El gravamen se ingresará mediante anticipos mensuales liquidados por la Autoridad de Aplicación. Tratándose de contribuyentes comprendidos en las disposiciones del Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977 y sus modificaciones, los anticipos y el pago final tendrán vencimiento dentro del mes siguiente o subsiguiente en fecha a determinar

86 Ver por los efectos de la cosa juzgada derivado del proceso concursal, el pronunciamiento del TFABA Sala III *in re* "System Grafhic S.A. s/ concurso preventivo" sentencia del 24/05/2005.

por la Comisión Plenaria prevista en el Convenio citado y que se trasladará al primer día hábil posterior cuando la fecha adoptada con carácter general recayera en un día que no lo fuera. Sin perjuicio de lo establecido en el primer párrafo, la Autoridad de Aplicación podrá disponer, de manera general, o para determinado grupo o categoría de contribuyentes o responsables, la liquidación del impuesto e ingreso de los anticipos sobre la base de declaraciones juradas. Asimismo, podrá disponer, cuando razones de administración lo requieran, el ingreso de los anticipos en forma bimestral".

Por su parte, el nuevo artículo 210 establece: "Los anticipos a que se refiere el artículo anterior, se liquidarán -excepto contribuyentes del Convenio Multilateral- de acuerdo con las normas que dicte al efecto la Autoridad de Aplicación, debiendo ingresarse el anticipo dentro del mes calendario siguiente al vencimiento de aquéllos. Asimismo, dicha Autoridad establecerá la forma y plazos de inscripción de los contribuyentes y demás responsables. Juntamente con el pago del último anticipo del año, deberá presentarse una declaración jurada en la que se determinará el impuesto del período fiscal anual e incluirá el resumen de la totalidad de las operaciones del período. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 226 y 227, los contribuyentes comprendidos en las disposiciones del Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977 y sus modificaciones, presentarán una declaración jurada anual, determinativa de los coeficientes de ingresos y gastos a aplicar por jurisdicción y demás requisitos que establezca la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral, en la forma y plazos que la misma disponga. Las omisiones, errores o falsedades que en las declaraciones juradas se comprueben están sujetas tanto a las penalidades establecidas en este Código, como a las que contemple la legislación nacional".

a. Tesis que excluye al Impuesto sobre los Ingresos Brutos de este supuesto

A pesar del nuevo texto legal, el sistema de anticipos liquidados por la Autoridad de Aplicación sólo se encuentra

regulado para contribuyentes no comprendidos en el Convenio Multilateral, con ingresos brutos inferiores a la suma de $ 450.000 en el último año calendario, subsistiendo el sistema de declaración jurada de anticipos -mensuales- para los restantes sujetos [87].

La normativa anterior -aunque plenamente aplicable a la actual por sus efectos [88]- había dado lugar a disidencias tanto en la Sala I del Tribunal Fiscal como en la Sala II, respecto de la inclusión del Impuesto sobre los Ingresos Brutos dentro de la excepción prevista en la primera parte del artículo 133.

Así, el Dr. FOLINO (Sala I) en su voto *in re* "Las Raíces S.A." del 26 de junio de 2007, revisa su postura anterior al respecto, particularmente haciendo aplicación de los precedentes dictados por la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires en los que se declaró la inconstitucionalidad del artículo 119 del Código Fiscal (T.O. 1999) por cuanto de los mismos emerge -como premisa contundente- que el plazo de prescripción de las obligaciones fiscales debe ser siempre de tipo quinquenal.

A tenor de ello, indica que se debe ser extremadamente cuidadoso de no desvirtuar la télesis del decisorio y la doctrina que emana del mismo, advirtiendo que la hermenéutica a aplicar respecto de inicio del cómputo del plazo de prescripción liberatoria debe seguir un concepto unívoco que deriva de no extender el término prescriptivo en más de un lustro por interpretación del juzgador.

87 Resoluciones Normativas 111/08 (artículo 1°) y 128/08 (artículo 1°), respectivamente.

88 Creemos que la mera mención de que la declaración jurada anual es "determinativa" no modifica el sistema de ingreso del tributo por anticipos -ahora exclusivamente mensuales- en la medida que la corrección en los montos imponibles declarados o impuesto liquidado que pudiera surgir al confeccionar la declaración jurada anual, debe materializarse -cuando se genere un saldo impago a favor del Fisco- a través de la presentación de declaraciones juradas rectificativas de los anticipos erróneamente calculados.

A partir de lo expuesto, concluye que no existen razones plausibles para entender incorporado en el marco de la excepción prevista por el artículo 133 el supuesto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (actual artículo 159) en la medida que no puede considerarse que dicho tributo resulte determinado sobre la base de declaraciones juradas de período fiscal anual.

Dicha conclusión es el resultado de advertir que la excepción al modo general de computar la prescripción describe un tipo de gravamen que no se ajusta a las características del actual Impuesto sobre los Ingresos Brutos [89].

Concluye dejando aclarado que el carácter anual del impuesto -con prescindencia de su ingreso mediante anticipos- obliga a que el plazo de prescripción se compute desde el 1° de enero de año siguiente al año al que se "refieren" las obligaciones fiscales, con independencia del vencimiento del pago de algún anticipo -dada la mecánica de ingreso del impuesto- aun cuando el mismo quede diferido para el año calendario subsiguiente.

Asimismo, carece de relevancia la fecha que corresponda al vencimiento de la declaración jurada anual, por revestir la misma una naturaleza meramente informativa.

En lo particular, no podemos dejar de señalar que la interpretación que se propone, intenta compatibilizar -aunque no se lo exprese directamente- las disposiciones del artículo 159 del Código Fiscal (T.O. 2004) con lo dispuesto en el artículo 3956 del Código Civil, que impone como inicio del cómputo del término de prescripción la "fecha del título de las obligaciones", a los fines de superar cualquier cuestionamiento constitucional que pudiera realizarse sobre esta norma local, a la luz

89 Expresa que en el caso del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, se parte del error de dar relevancia a la declaración jurada anual que debe presentarse en forma conjunta con el último anticipo, la que no reviste una naturaleza determinativa sino meramente informativa. Ello así, ya que la misma tiene el único propósito de resumir la totalidad de las operaciones del período y la ausencia de presentación de la misma sólo trae aparejado el incumplimiento de un deber formal.

de la doctrina emergente de los pronunciamientos del Máximo Tribunal provincial y su correspondencia con lo resuelto por la Corte Federal sobre la materia. Un sentido análogo se desprende *obiter dictum* del fallo "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c. Microcontrol S.R.L. y otros s. apremio provincial" de fecha 10 de septiembre de 2009 (Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo con asiento en la ciudad de Mar del Plata).

b. Nuestra posición

Compartimos esta tesitura, dado que los denominados "anticipos" imponen la conformación de periodos fiscales mensuales, que parecerían evidenciar una cierta autonomía en cada caso, ello limitado -como consecuencia de la reforma legal mencionada anteriormente- para el universo de contribuyentes que continúan ingresando el tributo mediante anticipos auto-declarados [90].

En sentido concordante, tampoco puede desconocerse en este análisis que -aunque referida a otro ordenamiento local- la Corte Suprema de Justicia de la Nación convalidó la interpretación dada por la Cámara Nacional de Apelación en lo Civil, que determinó que el período fiscal para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos no es anual [91].

A pesar de lo expuesto, con la excepción de los votos formulados por la Dra. CPN WOLCAN a partir de la causa "Compañía de Seguros Colón" [92] el Tribunal Fiscal mantiene al Impuesto sobre los Ingresos Brutos dentro del supuesto de excepción al que hemos dedicado este apartado.

90 Sin embargo, si fuera por estricta aplicación de los principios establecidos en el Código Civil, el plazo de la prescripción debería correr desde la fecha del vencimiento del plazo general para la presentación de la declaración jurada de cada anticipo.

91 Autos "Municipalidad de Buenos Aires c. Puerto Blanco", Sala C, 05/06/1990, LL 1993-A-207, con nota de Rodolfo R. SPISSO -DJ 1993-2-751, y sus citas.

92 TFABA Sala II, sentencia del 30 de octubre de 2007.

F. *Excepción para los impuestos instantáneos o con base registral. Situación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos para contribuyentes no inscriptos que tenga la obligación legal de hacerlo.*

La última parte del artículo 159 del Código Fiscal vigente, establece una condición para el inicio del cómputo en el caso de las obligaciones de carácter instantáneo -básicamente Impuesto de Sellos- y los tributos de base patrimonial en cuanto infrinjan normas de índole registral [93], derivada de su exteriorización por algún acto o hecho en la Provincia que posibilite el conocimiento por parte de la Autoridad de Aplicación.

Esta norma, contenida desde los primeros ordenamientos fiscales -aunque con una redacción parcialmente diferente- ha sido limitada en sus alcances como consecuencia de la incorporación del último párrafo al artículo 159 por medio de la ley 13.529 (B.O. 25/09/2006) que establece: "Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo anterior, el impuesto no resultará exigible, cuando al momento de la exteriorización hubieran transcurrido más de diez (10) años contados a partir del 1° de enero del año siguiente a la realización de los hechos imponibles".

Recientemente, con la sanción de la ley 14.553 (B.O. 24/12/2013 Suplemento) se ha incorporado a esta norma la situación de los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que no se hubieran inscripto como tales y tuvieran la obligación de hacerlo, difiriendo el inicio del cómputo de la prescripción quinquenal hasta el 1° de enero del año siguiente al momento en que dicha conducta sea detectada por la Autoridad de Aplicación.

Esta potestad también se encuentra temporalmente limitada al plazo de 10 años contados desde el 1° de enero siguiente

93 Entendemos limitado este supuesto -por la mecánica propia de la incorporación de los bienes inmuebles al catastro- al Impuesto Inmobiliario.

al del vencimiento de la declaración jurada anual del gravamen que debería haberse presentado.

De ese modo, el aspecto más controversial que presenta la norma, se vincula con establecer la implicancias del concepto "exteriorización", aunque en el caso del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el legislador introduzca el término "detección por parte de la Autoridad de Aplicación" como sinónimo del primero

a. La posición de la Dirección Provincial de Rentas

Respecto del Impuesto de Sellos, la Dirección Provincial de Rentas, en el Informe 32/03 emitido por la Dirección de Técnica Tributaria había establecido: "La exteriorización a que quedan supeditados los términos de prescripción ocurre cuando dichos instrumentos son exhibidos por ante alguno de los funcionarios a los que las normas fiscales han asignado responsabilidad de velar por el debido cumplimiento de los tributos -ya sea por una obligación de informar, de hacer o no hacer-. En tal sentido se ha entendido por tales a los organismos de la administración central y descentralizados, funcionarios de la Provincia y de las Municipalidades, agentes fiscales, escribanos, en el desempeño de sus competencias y/o funciones (arts. 8 -2° párrafo- y 32 del Código Fiscal -t.o. 1999- y cc. del Decreto N° 9394/86 reglamentario del Código Fiscal)".

b. El criterio del Tribunal Fiscal de Apelación

No obstante ello, el Tribunal Fiscal de Apelación en diversos precedentes que siguieron la doctrina sentada por la Sala I en el precedente "Intermar S.A." del 27/10/04, ha dicho que: "prima indicar que los efectos de los contratos 'inter partes' comienzan a tener efectividad desde su suscripción pero de ello no deviene que la Autoridad Tributaria, en el caso de marras la Dirección Provincial de Rentas, esté anoticiada de la existencia de los mismos, aun en caso de la intervención de un organismo oficial dependiente del Ministerio de Economía o cualquier otro Ministerio dependiente del Poder Ejecutivo Provincial".

Tal como acontecía en ese caso u otros análogos, se trataba de contratos celebrados entre particulares y el Instituto Provincial de Loterías y Casinos [94] o con algún municipio [95].

c. Morigeración de la doctrina jurisdiccional expuesta

Paulatinamente la Sala I ha ido flexibilizando este temperamento. No ha acontecido lo mismo en las restantes Salas.

Así, *in re* "Telecom Arg. Stet France Telecom S.A.", sentencia del 18 de noviembre de 2008, el Dr. FOLINO, en su condición de vocal instructor, reseña que la propia Autoridad de Aplicación ha entendido en distintos informe técnicos que por la especial naturaleza de la gabela, la forma en que los instrumentos se revelen al exterior no es otra que su exhibición.

Dicha exhibición puede materializarse por ante cualquier funcionario al que la norma fiscal ha asignado responsabilidad por el efectivo cumplimiento de los tributos -sea por propia obligación de informar, de hacer o de no hacer-.

A ello se agrega especialmente para el caso, que la publicidad de un "negocio jurídico" por medio de su inserción en el Boletín Oficial de Nación o de Provincia, también debe considerarse con los efectos de la exteriorización de los instrumentos y prueba de su existencia legal.

Por tanto, se concluye que el anoticiamiento por vía de publicidad en el Boletín produce efectos *erga omnes* y crea una presunción *jure et de jure*, de conocimiento del contenido publicitado, sin que sea posible alegar su desconocimiento, toda vez que la seguridad en el tráfico jurídico así lo requiere [96].

94 Al ya aludido "Intermar" de la Sala I, podría adicionarse "Kandiro S.A." de la Sala III del 02/05/2008, entre algunos otros.

95 Ver "Giusti, Jorge Eduardo", sentencia de la Sala III del 3/10/2006, si bien en este antecedente se decreta la prescripción al no constar en modo fehaciente la fecha en que la Autoridad de Aplicación habría tomado conocimiento del instrumento. Y más recientemente *in re* "Ashira S.A." de la Sala III, sentencia dictada el día 19 de mayo de 2009.

96 En idéntico sentido se pronuncia la Sala II del Cuerpo *in re* "CTI PCS S.A." del 27 de noviembre de 2008.

En otro precedente más reciente, al dictar sentencia en la causa, "Dionisio Demattei S.A.", de fecha 15 de julio de 2008, la misma Sala I ha sostenido *-obiter dictum-* que el concepto "exteriorización" remite a la consideración de un aspecto subjetivo, es decir ante cuál sujeto debe ser exhibido el documento para que comience a correr el plazo de prescripción, manteniéndose el criterio por el que la exhibición de instrumentos gravables ante alguno de los funcionarios a los que las normas fiscales han asignado responsabilidad de velar por el debido cumplimiento de los tributos -ya sea por una obligación de informar, de hacer o no hacer- surte efectos de exteriorización.

d. Nuestra posición

En ese sentido, consideramos acertada la posición sostenida por la Dirección de Técnica Tributaria en el informe mencionado, aunque, la Autoridad de Aplicación, en la actividad determinativa propia, no haya respetado tales principios, conforme se ha visto por las controversias resueltas por el Tribunal Fiscal.

Del plexo legal vigente (arts. 8 -2do. párrafo- y 38 del Código Fiscal -T.O. 2011-, se desprenden las obligaciones de los Organismos de la Administración central y descentralizados, funcionarios de la Provincia y de las Municipalidades, de coordinar sus procedimientos de control, intercambiar información y denunciar todo ilícito fiscal que llegue a su conocimiento -en el desempeño de sus competencias y/o funciones-, y que puedan constituir o modificar hechos imponibles, salvo cuando disposiciones expresas lo prohíban.

Particularmente, estas obligaciones se han visto reafirmadas por la reforma introducida en el artículo 38 del Código Fiscal, por medio de la ley 13.405 (B.O. 30-12-2005) en cuanto se dispone: "Los funcionarios de la Provincia y de las Municipalidades están obligados a suministrar informes o denunciar los hechos que lleguen a su conocimiento en el desempeño de sus funciones que puedan constituir o modificar hechos imponibles. Sin perjuicio de la obligación establecida en el párrafo anterior y con la finalidad de controlar el pago de los gravá-

menes, los funcionarios mencionados deberán suministrar a la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires Dirección Provincial de Rentas, en la forma y plazos que establezca la reglamentación, la información relativa a actos, contratos, u operaciones en los que hubieran intervenido, tomado conocimiento o suscripto, en ocasión del cumplimiento de sus funciones. En caso de incumplimiento, resultarán, en forma personal, solidariamente responsables del pago del gravamen omitido total o parcialmente, intereses, recargos, multas y sus accesorios, o del perjuicio que pudiese derivar para el fisco de tal incumplimiento" [97].

Por otra parte, también debe tenerse en cuenta que dicha reforma legal ha introducido como artículo 39 el siguiente: "Los escribanos, agrimensores, titulares de los registros seccionales del Registro Nacional de la Propiedad del Automotor, así como el Registro Nacional de Buques, están obligados a suministrar información o denunciar los hechos que lleguen a su conocimiento en el desempeño de sus actividades profesionales o funciones y que puedan constituir o modificar hechos imponibles. Con la finalidad de controlar el pago de los gravámenes, los profesionales y funcionarios mencionados deberán suministrar a la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, en los casos, forma y plazos que establezca la reglamentación, la información relativa a actos, contratos u operaciones en los que hubieran intervenido o tomado conocimiento, en ocasión del cumplimiento de sus funciones. En caso de incumplimiento resultarán, en forma personal, solidariamente responsables del pago del gravamen omitido total o parcialmente, intereses, recargos, multas y sus accesorios, o del perjuicio que pudiese derivar para el fisco de tal incumplimiento".

97 El anterior texto vigente disponía: "Los funcionarios de la Provincia y de las Municipalidades están obligados a suministrar informes o denunciar los hechos que lleguen a su conocimiento en el desempeño de sus funciones y que puedan constituir o modificar hechos imponibles, salvo cuando disposiciones expresas lo prohíban".

En otro orden, el decreto 9394/86, establece que recae en las municipalidades, las dependencias y las reparticiones autárquicas de la Provincia, la responsabilidad de "exigir el cumplimiento de los gravámenes de sellos en los documentos, actos o contratos que se presente o que, con su intervención se otorguen" (artículo 51).

Es decir que, si el sistema legal prevé distintos mecanismos de control del cumplimiento de las obligaciones fiscales, entre los que se cuenta la intervención de funcionarios públicos que no forman parte de la Agencia de Recaudación provincial u otros sujetos a los que se imponen deberes concretos respecto de los hechos que lleguen a su conocimiento y que puedan modificar o constituir hechos imponibles, resultaría incongruente sostener que la Autoridad de Aplicación no pudo tomar conocimiento de aquellos actos puesto que la norma impone un deber de vigilancia y de exigencia del tributo, colocándolos en un mismo plano.

Sin embargo, restaría analizar si estas conclusiones pueden proyectarse linealmente en el caso de la nueva excepción prevista en la norma; esto es, la situación de los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que no se hubieran inscripto, teniendo la obligación de hacerlo.

En este particular supuesto, si bien el ordenamiento fiscal ubica a la exteriorización de la situación como el punto de partida para que pueda computarse la prescripción, al limitar la última parte de la norma al plazo de diez años la posible intervención de la Autoridad de Aplicación, lo hace computando dicho plazo desde el 1° de enero siguiente al vencimiento de la declaración jurada anual posterior a la "detección" por parte del propio organismo recaudador de la situación.

Resulta poco afortunada la elección del nuevo término empleado, lo que seguramente generara un sinnúmero de conflictos, por cuanto la "detección" no se corresponde puntualmente con ninguna de las posibles intervenciones que el ordenamiento fiscal establece para la Autoridad de Aplicación.

Entonces, habrá que determinar si sólo implica "detección" el hecho de cursar al presunto contribuyente un requerimien-

to de información, cuando de los términos del mismo surja que se investiga el ejercicio de actividad en la provincia de Buenos Aires o ello sólo se materializará cuando exista el inicio de un procedimiento determinativo o sumarial, por esa circunstancia.

O en un modo anterior a ello, si la "detección" se encontraría configurada con la información previa con que cuente la Autoridad de Aplicación y en razón de la que formula su requerimiento.

A pesar de esas dudas que genera la norma, nos inclinamos por sostener que no deberían fijarse interpretaciones sustancialmente diferentes para el término "exteriorización" que las que hemos propiciado para los restantes tributos.

De todos modos, la utilización de un plazo decenal para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, cualquiera sea el modo utilizado para fijarlo, difícilmente supere el test de constitucionalidad, a la luz de las posiciones de los Máximos Tribunales (Federal y Provincial) a las que hemos hecho referencia anteriormente.

G. La situación del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes.

Por medio de la ley 14.044 (B.O. 16-10-2009) se agregó en la Parte Especial, un nuevo Título, a los fines de regular el Impuesto a la Transmisión Gratuita, aunque la efectiva vigencia del tributo se haya diferido hasta el 1° de enero de 2011, luego de la reforma introducida por la ley 14.200 (B.O. 24/12/2010) (ver artículo 78 de esta última norma).

No se presentan mayores dudas sobre que este tributo no queda comprendido dentro de la excepción del 1er. párrafo del artículo 159, comenzando a correr su prescripción desde el 1° de enero siguiente al momento del nacimiento del hecho imponible (fecha de fallecimiento para herencias y legados, fecha de percepción del monto para seguros y fecha de celebración para los restantes actos).

Sin embargo, fuera de la sistemática propia de la Parte General del Código Fiscal en materia de prescripción, se estableció una norma específica para esta materia.

El artículo 326 dispone: "No correrán los plazos de prescripción de las facultades de determinación impositiva de la Autoridad de Aplicación, en relación con el presente gravamen, cuando por cualquier razón de hecho o de derecho, los procesos sucesorios que debieron abrirse ante los Tribunales de la Provincia de Buenos Aires por aplicación del artículo 90 inciso 7) del Código Civil, lo hayan sido en otra jurisdicción. Tampoco correrán dichos plazos cuando en los documentos que instrumenten las transmisiones gratuitas entre vivos, el domicilio real del beneficiario en la Provincia haya sido omitido o sustituido por otro"; habiendo agregado la ley 14.200 un segundo párrafo que establece: "En estos casos, los plazos de prescripción contemplados en el articulo 157 del presente Código Fiscal comenzarán a correr a partir del 1° de enero del año siguiente al de la correcta apertura de los procesos sucesorios ante los Tribunales competentes de la Provincia de Buenos Aires o de la correcta mención del domicilio del beneficiario, de manera respectiva".

De ese modo, se plantea como primer interrogante, si esta norma desplaza la aplicación de la última parte del artículo 159, toda vez que tratándose de un impuesto instantáneo podría considerarse que la prescripción no corre mientras el nacimiento del hecho imponible no se exteriorice en la jurisdicción provincial, con el alcance que se ha establecido para esta disposición, conforme hemos dado cuenta en el acápite precedente.

No puede perderse de vista, que en las tesituras más rígidas sobre la materia, no resultaría suficiente como hecho exteriorizador ni la inscripción del fallecimiento en el Registro de Estado Civil y Capacidad de las Personas como tampoco la inscripción de un acto a título gratuito en el Registro de la Propiedad Inmueble, Registro de la Propiedad Automotor, etc.

Sin embargo, aunque la Autoridad de Aplicación adoptará el criterio más amplio, igualmente quedaría un número sig-

nificativo de supuestos en los que el hecho imponible no necesariamente se exteriorizará en la jurisdicción provincial en el momento de su nacimiento. (v. gr. donaciones de bienes no registrables).

La segunda cuestión se vincula con la norma específica, dado que resulta difícil imaginar el modo en que podrían concretarse los supuestos establecidos en el segundo párrafo, a los fines de que comience a correr el plazo de prescripción.

Frente a ello, nuevamente se presentará la cuestión constitucional y la preeminencia actual -dado el estado de la jurisprudencia- del Derecho común sobre el Público local, máxime cuando es dable advertir que, en materia de prescripción civil, la única norma que podría brindarle una solución al Fisco provincial para evitar la pérdida de su acreencia, es precisamente el artículo 3980.

Parecería que nuevamente el legislador provincial eligió una camino plagado de obstáculos, cuando hubiera resultado suficiente no establecer ninguna norma especial para el caso, dejando el supuesto bajo el paraguas brindado por el último párrafo del artículo 159, cuyo plazo decenal resulta plenamente compatible con la legislación de fondo, aunque pudiera objetarse el inicio de su cómputo.

3. Sanciones

El cómputo de la prescripción en materia de sanciones, corre desde el 1° de enero siguiente al momento en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales.

Una primera cuestión que surge del texto legal, es que el inicio de este cómputo resulta independiente del correspondiente a las obligaciones fiscales.

Ello puede visualizarse en el caso de los agentes de recaudación, en los que el plazo de prescripción corre desde el 1° de enero siguiente al año al que se refieren las obligaciones fiscales, mientras que la prescripción en materia de infracciones, será computable desde el 1° de enero siguiente al momento en que tuviera lugar la violación del deber material impuesto [98].

También en el caso de la prescripción de la obligación emergente por el Impuesto de Sellos, cuyo cómputo no se inicia mientras el instrumento gravado no resulte exteriorizado, cuestión que carece de incidencia en materia de prescripción de la sanción correlativa al incumplimiento [99].

Esta particular situación también ha sido analizada respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, habiendo predominado -por mayoría- el criterio de que la infracción se comete con la presentación de la declaración jurada correspondiente a cada anticipo -no obstante la anualidad del gravamen- por lo que el plazo de prescripción corre desde el 1° de enero siguiente a este vencimiento [100].

Este precepto resulta hoy de aplicación respecto de todo tipo de sanción prevista en el ordenamiento fiscal, incluyendo los recargos del artículo 59, dada su naturaleza jurídica, conforme lo hemos analizado anteriormente.

En este supuesto, si bien su monto se incrementa por el paso del tiempo, ello no puede conducir al equívoco de suponer que se trata de una figura infraccional de naturaleza continua, cuando claramente es posible deducir de la norma que la acción típica consiste en no ingresar los tributos recaudados después de vencidos los plazos previstos o en omitir percibir o retener los gravámenes respecto de los cuales se imponga tal obligación.

4. Demandas de repetición

En materia de demandas de repetición, el ordenamiento fiscal prevé su cómputo desde la fecha del pago de la obligación cuya devolución se pretende.

98 Ver lo expuesto en el punto 4.3.2.2.

99 TFABA Sala III *in re* "Ashira S.A." del 19 de mayo de 2009.

100 Ver TFABA Sala III, *in re* "Asociación Bancaria" sentencia del 9 de marzo de 2010. Reg. N° 1869, voto de las Dras. NAVARRO y CARNÉ.

La normativa legal resulta explícita sobre el punto, y aunque se genera una situación de desigualdad respecto del ejercicio de las potestades fiscales, no pueden esgrimirse dudas interpretativas.

Una particular situación, se da cuando la determinación del pago indebido es consecuencia de un proceso de fiscalización, en el que se produce su reconocimiento.

En este caso, nos inclinamos a pensar que no será el pago el punto de inicio del plazo de prescripción, sino el momento en que dicho saldo a favor del contribuyente quede definitivamente reconocido por la Autoridad de Aplicación, y frente a esa particular situación, -tal es la existencia de un suma líquida y exigible- el contribuyente tenga abierta la opción de solicitar su compensación o requerir su devolución.

VI. Interrupción de la prescripción

1. La norma legal

La interrupción del plazo de prescripción tiene como efecto la inutilización del tiempo transcurrido y el inicio de un nuevo cómputo a partir de esa fecha u otra, según lo disponga el ordenamiento [101].

Es decir, como explican CAZEAUX y TRIGO REPRESAS [102], la interrupción aniquila, reduce a nada la prescripción en curso, dando por no sucedido todo el tiempo ya corrido de ésta, la

101 Así, el ordenamiento prevé para algunos supuestos el reinicio del cómputo desde el 1° de enero subsiguiente al de la producción del acto interruptivo, o como acontecía en el caso de la causal prevista en el artículo 100 inciso 2) del Código Fiscal (ley 10.397) contenida en el ordenamiento hasta la modificación por la ley 11.808 -vista de diferencias- desde la fecha de la materialización de ésta. Este criterio, no sin controversia, fue convalidado por el Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires (Sala III) en autos "Frigorífico La Estrella S.A." de fecha 23 de junio de 2004, Registro de Sala N° 370; entre muchos otros.

102 CAZEAUX, Pedro N. y TRIGO REPRESAS, Félix A., ob. cit., p. 261 y siguientes.

cual si comienza a correr de nuevo una vez desaparecidos los efectos del acto interruptivo deberá computarse en forma total.

El concepto de interrupción surge del artículo 3998 del Código Civil, el que previsto para el supuesto de la prescripción adquisitiva, resulta conceptualmente aplicable a la prescripción liberatoria [103].

El artículo 160 del Código Fiscal dispone: "La prescripción de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar las obligaciones fiscales y exigir el pago de las mismas se interrumpirá: 1) Por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación impositiva por parte del contribuyente o responsable; 2) Por renuncia al término corrido de la prescripción en curso; 3) Por el inicio del juicio de apremio contra el contribuyente o responsable en los únicos casos de tratarse de impuestos determinados en una sentencia del Tribunal Fiscal de Apelación debidamente notificada, o en una intimación o resolución administrativa debidamente notificada y no recurrida por el contribuyente o, en casos de otra índole, por cualquier acto judicial tendiente a obtener el cobro de lo adeudado. En los casos previstos en los incisos 1) y 2) del presente artículo, el nuevo término de prescripción comenzará a correr a partir del 1° de enero siguiente al año en que las circunstancias mencionadas ocurran. La prescripción de la acción para aplicar y hacer efectiva las sanciones se interrumpirá a) Por la comisión de nuevas infracciones, en cuyo caso el nuevo término de prescripción comenzará a correr el 1° de enero siguiente al año en que tuvo lugar el hecho o la omisión punible; b) Por el inicio del juicio de apremio o por cualquier acto judicial tendiente a obtener su cobro de corresponder. La prescripción de la acción de repetición del contribuyente o responsable, se interrumpirá por la deducción de la demanda respectiva, el nuevo término de la prescripción comenzará a correr a partir del 1° de enero siguiente al año en que se cumplan los ciento ochenta (180)

103 Siguiendo el aforismo *ubi eadem et ratio, idem lex esse debet.*

días de presentado el reclamo.- En todos los casos, cuando se trate de obligaciones provenientes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, la interrupción del curso de la prescripción de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago del gravamen se extenderá a todo el ejercicio anual del tributo involucrado".

Con ese alcance, se encuentran previstos diferentes supuestos de interrupción de la prescripción, que desarrollaremos en los acápites subsiguientes, realizando una separación entre los relativos a obligaciones fiscales y sus accesorios; multas y demás sanciones, y finalmente el caso de las demandas de repetición.

A. *Ley aplicable al acto interruptivo*

En forma previa a ello, debemos destacar que las causales de interrupción previstas en la norma deben ser evaluadas de conformidad con la ley vigente en el momento en que la misma se produzca.

El Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires, en numerosos pronunciamientos, ha establecido que: "el acto interruptivo de la prescripción es un hecho agotado que debe ser juzgado por la ley vigente en el momento en que el acto se produjo. La interrupción de la prescripción es una consecuencia ya consumada de los hechos pasados, la que queda sujeta a la ley anterior, puesto que juega la noción de consumo jurídico" [104].

B. *Efectos del acto interruptivo*

El Código Fiscal -a diferencia de lo que ocurre con la suspensión de la prescripción prevista en su artículo 161- no con-

104 Sentencias en autos "Rognoni-Bottini" del 07/03/89, "Vasallo, Ernesto R." del 11/04/89, "Arregui, Alfredo Soc. En Com. Por Acciones" del 20/07/90, "Coop. Agrícola Ganadera Alem" del 18/05/93. Más recientemente, Sala III *in re* "A.V.H. San Luis S.R.L.", sentencia del 30/05/2006, Reg. 882.

tiene una norma que establezca la extensión de efectos correspondientes al acto interruptivo, respecto de los otros sujetos que se encuentran vinculados a la misma obligación fiscal -sean otros contribuyentes o, principalmente, responsables solidarios-.

Sin embargo, por aplicación del Código Civil, no pueden existir dudas acerca del alcance de los efectos del acto interruptivo, en la medida que dicho plexo normativo prevé en su artículo 713 "Cualquier acto que interrumpa la prescripción en favor de uno de los acreedores o en contra de uno de los deudores, aprovecha o perjudica a los demás".

En concordancia con ello, el artículo 3994 dispone: "La interrupción de la prescripción emanada de uno de los acreedores solidarios, aprovecha a los coacreedores; y recíprocamente, la que se ha causado contra uno de los deudores solidarios puede oponerse a los otros".

2. Obligaciones fiscales

A. *Reconocimiento de la obligación*

a. Concepto y clases

El reconocimiento de la obligación tributaria, tanto expreso como tácito, previsto en el ordenamiento, no es sino una trasposición de la norma contenida en el artículo 3989 del Código Civil, aunque conforme veremos, se plantea una serie de situaciones particulares en esta materia.

La doctrina civilista [105] expresa que el reconocimiento interruptivo puede ser expreso o tácito.

El reconocimiento expreso no requiere formas preestablecidas, aunque resulta indispensable que el deudor confiese su calidad de manera clara y precisa, que no permita dubitaciones.

105 Seguimos en este punto a CAZEAUX, Pedro N. y TRIGO REPRESAS, Félix A., ob. cit., p. 269 y sigs.

En cuanto el reconocimiento tácito, que es el que surge de hechos del obligado que implican inequívocamente la admisión del derecho del acreedor, supone necesariamente una exteriorización de voluntad de la que se desprenda con certidumbre la confesión del deudor.

El Código Civil prevé en el artículo 718 que "El reconocimiento de una obligación es la declaración por la cual una persona reconoce que está sometida a una obligación respecto de otra persona".

Por su parte en el artículo 721 se dispone: "El reconocimiento tácito resultará de pagos hechos por el deudor".

Este último supuesto es quizás el que genera mayores dudas aplicativas, en la medida que establecer la certidumbre sobre el alcance de la confesión del deudor, derivada de actos jurídicos realizados por éste, no siempre resulta una tarea sencilla.

Entendemos, sin embargo, que no cabe inferir de cualquier acto del deudor el reconocimiento tácito de la obligación tributaria, sino sólo de aquellos que posean una indubitable naturaleza en tal sentido.

b. La regularización parcial de obligaciones fiscales adeudadas como acto de reconocimiento tácito

En este punto, la cuestión que mayores controversias ha generado en la jurisprudencia del Tribunal administrativo provincial se vincula con el alcance que cabe otorgar al reconocimiento derivado por la suscripción de planes de pago o regularización, cuando los mismos son parciales, al incluir sólo una porción de las obligaciones de pago a posteriori determinadas.

Durante muchos años, el Tribunal Fiscal mantuvo consolidada como doctrina que la presentación -por parte del contribuyente o responsable- de solicitud de acogimiento a los beneficios de un determinado régimen de regularización de deudas o de facilidades de pago, comporta el reconocimiento expreso de montos omitidos en su obligación, más allá de que se efectúe por un monto menor, por cuanto a través de aquellos actos

se produce la admisión de la condición de deudor, por una pretensión jurídica determinada o determinable.

La primera revisión de esa doctrina la produjo la Dra. CPN HARDOY, argumentando que no podía seguirse sosteniendo válidamente que el reconocimiento por un monto menor -acogimiento a los beneficios de un determinado régimen de regularización de deudas o de facilidades de pago- produce la admisión de la condición de deudor del contribuyente y responsable respecto de la totalidad de la deuda, ya que lo que interesa para la configuración de la causal interruptiva no es la admisión de la condición de deudor del tributo, sino el reconocimiento expreso o tácito de la obligación impositiva [106].

106 En criterio que viene manteniendo desde sus votos *in re* "Wright Fernández Ursini SRL" de fecha 23 de febrero de 2006 (Reg. 795) y "Serem S.R.L." del 14 de marzo de 2006 (Reg. 816). Asimismo, en el voto realizado *in re* "Contmar S.A." (sentencia del 27 de junio de 2006) se expresó que: "El reconocimiento de la obligación que interrumpe la prescripción puede ser expreso o tácito (conf. Artículo 3989 del Código Civil y su nota...), el primero es la declaración de voluntad del sujeto, sea cual fuere la intención del autor, por el cual se reconoce deudor y admite el derecho de la otra persona; el segundo genera un sinnúmero de inconvenientes, los cuales deben ser resueltos por el juzgador al momento de analizar si ha operado el reconocimiento de la obligación. Es por ello que, respecto de este último supuesto, la doctrina nacional y extranjera ha sostenido diversas variantes...pero a los efectos de la cuestión planteada y de la posición asumida por el codificador argentino, interesa recordar que Argañaraz define el reconocimiento tácito como el que resulta de 'hechos del obligado que implican inequívocamente la confesión de la existencia del derecho de aquel contra el cual corre la prescripción' (Argañaraz. Manuel 'La prescripción extintiva' Buenos Aires Ed. Tea, 1966, p. 118 N° 134)" (SC Mendoza, Sala I, *in re* "Araujo, Juan J c. Municipalidad de Godoy Cruz" de fecha 8 de mayo de 1998, en LL 1999-A-279). Concluyendo "Que conforme lo expuesto, la CSJN ha interpretado en forma restrictiva los efectos del reconocimiento de la obligación respecto de la prescripción" y de ello se deriva que para que pueda considerarse la existencia de un acto que implique el reconocimiento tácito de la obligación en cuestión, es necesario un acto indubitable, carente de incertidumbre, cuasi confesional, situación que no acontece en el caso de autos porque la conducta del deudor no es clara, unívoca y precisa en el sentido indicado. En ese mismo sentido se recuerda que comentando el artículo 3989 del Código Civil, SALAS y TRIGO REPRESAS han expresado que el reconocimiento

Más recientemente la Sala II del Cuerpo, con voto de la Dra. CENICEROS y adhesión del Dr. LAPINE modificó el criterio anteriormente sostenido por la Sala, y compartiendo el temperamento anterior, señaló que el reconocimiento como deudor por parte del contribuyente o responsable individual, a los fines de la interrupción de la prescripción, no proyecta sus efectos más allá de los períodos o montos efectivamente reconocidos en cada caso concreto, ya sea por el acogimiento voluntario a un plan de pagos o por una declaración unilateral expresa [107].

Esta cuestión ha sido actualmente zanjada con el dictado del Acuerdo Plenario N° 29 (20 de septiembre de 2012) por medio del que el Tribunal Fiscal ha establecido como doctrina legal: "El reconocimiento previsto en el art. 160 del Código Fiscal, t.o. 2011 y concordantes de años anteriores, mediante acogimiento a un régimen de regularización, facilidades de pago o moratoria, sólo opera en relación con el monto de deuda incluido en el plan respectivo, estándole vedado a la administración tributaria, pretender un impuesto mayor una vez vencidos los plazos generales de prescripción del período fiscal de que se trate, salvo disposición legal en contrario".

Sin embargo, a la luz de la incorporación del tercer párrafo del artículo 160 por la ley 14.553 (B.O. 24/12/2013 Suplemento) en cuanto el mismo expresamente dispone, que en el caso del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, la interrupción del curso de la prescripción se extenderá a todo el ejercicio anual del gravamen, seguramente debería obligar a revisar esta doctrina legal, o bien, precisar sus alcances..

limitado a una parte de la deuda sólo interrumpe la prescripción en la medida en que fue reconocida; así como tampoco puede presumirse de tal acto la renuncia a la prescripción no operada aún, ya que la renuncia a la prescripción en curso respecto de deuda no determinada ni declarada no tiene efecto interruptivo sobre ésta, porque la prescripción no es renunciable por anticipado, ni tal renuncia puede significar el reconocimiento de deuda fiscal.

107 TFABA, Sala II, "Fiore S.A" sentencia del 2 de noviembre de 2009 (Reg. 1107).

B. *Renuncia*

La incorporación y mantenimiento de la renuncia al término de prescripción corrido en el ordenamiento fiscal provincial, no ha evidenciado ninguna consecuencia práctica.

Desde antaño, aunque con expresa referencia al ordenamiento nacional que contiene una previsión análoga [108], el maestro JARACH en su *Curso Superior de Derecho Tributario* hacía referencia a que no sólo por aplicación del artículo 3965 del Código Civil, sino por principios generales del Derecho, nadie puede renunciar a un derecho aún no ingresado en su patrimonio.

Y concluía que si la renuncia se refiere a una obligación declarada o determinada por el Fisco, aun cuando no haya transcurrido el término de prescripción, ella vale como reconocimiento de la deuda, por ser ésta cabalmente identificada.

En caso contrario, la renuncia es inválida como tal por oponerse a principios generales del Derecho, confirmados por el artículo 3965 del Código Civil, ni tampoco puede interpretarse como reconocimiento de la obligación [109].

108 Actualmente contenido en el artículo 67 inciso b) de la ley 11.683 (T.O. 1998).

109 JARACH, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, cit., p. 254 y sig. Frente a la modificación del sistema procesal de la caducidad de instancia en la Provincia de Buenos Aires, operada por ley 12.357, la Cámara de Apelación en lo Civil y Comercial del Departamento Judicial Junín en autos "Fitipaldi, César Horacio y otros c/Pire, Héctor y otro s/daños y perjuicios" del 26 de diciembre de 2006 ha expresado: "Teniendo especial consideración en que la interpretación de la prescripción ha de ser restrictiva debiendo estarse siempre por la solución más favorable a la subsistencia del derecho y procurando el ensamble armónico de las previsiones sustanciales y procesales, es que interpreto que en el supuesto de litis no trabada que nos ocupa, el cómputo prescriptivo comienza a correr nuevamente a partir del vencimiento de los plazos establecidos por el artículo 310 del ritual desde la última actuación útil, período legal del que gozaba el actor para instar hábilmente y sin riesgo o deserción alguna la prosecución de su reclamo y durante el cual puede considerarse vivo o activo el proceso".

En contra de tal tesitura se ha pronunciado Francisco MARTÍNEZ, sosteniendo que el artículo 3965 del Código Civil no debe interpretarse como contrario a la eficacia de la renuncia a la prescripción en curso, sino a la renuncia de la prescripción por anticipado y que el solo hecho de que la ley hable de la renuncia como causa distinta del reconocimiento de la obligación y en un inciso diferente, significa que no puede argüirse su validez sólo cuando implique un reconocimiento de deuda [110].

C. *Juicio de apremio*

La promoción de la demanda de apremio, regulada actualmente por la ley 13.406 (B.O. 31/12/2005 y con las modificaciones introducidas por la ley 13.930), implica la consumación del tercer supuesto de interrupción de la prescripción en materia de obligaciones fiscales, sean tributos propiamente dichos o sus accesorios.

Esta pauta legal no hace sino reproducir el supuesto análogo establecido en el artículo 3986 del Código Civil.

La demanda de apremio, para poseer efectos interruptivos, debe sólo encontrarse interpuesta con anterioridad a la fecha en que la prescripción debía operarse, pudiendo ser articulada ante juez incompetente y aun con vicios formales.

Respecto de la misma, resultan plenamente aplicables las normas del Código Procesal Civil y Comercial que permiten la modificación y ampliación de la demanda con anterioridad a la traba de la litis (artículo 331).

Del texto legal y la interpretación otorgada jurisprudencialmente, no surge la necesidad de que se efectivice la notificación de la demanda con anterioridad al fenecimiento del plazo prescriptivo, aunque como explican CAZEAUX y TRIGO REPRESAS -aun sosteniendo la posición precedentemente mencionada- "Otra tendencia entiende en cambio que la demanda debe ser notificada para producir efectos interruptivos, porque si el régimen de la prescripción procura brindar seguridad y estabilidad a los derechos, ello no se logra por cierto con una demanda no notificada, recurso mediante el cual por el contrario se pueden alongar los plazos de prescripción que son de orden público" [111].

110 MARTÍNEZ, Francisco, *Derecho Tributario Argentino*, pp. 193-194, citado por JARACH, Dino, ob. cit. p. 255.

a. Actos asimilables a la demanda

Por su parte, resulta asimilable al concepto de demanda, la solicitud de verificación del crédito en el proceso concursal del contribuyente o responsable, o la petición de legítimo abono en el sucesorio de éste.

Compartimos la tesis que propugna que lo importante a los efectos señalados es que debe tratarse de actuaciones judiciales tendientes a obtener el pago del crédito fiscal.

La Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires tiene establecido reiterando anteriores pronunciamientos, que "Cabe recordar que ha resuelto este Tribunal que la doctrina que se desarrolla en torno al artículo 3986 del Código Civil tiene un alcance amplio puesto que de ella se extrae que para interrumpir el curso de la prescripción basta una manifestación de voluntad suficiente que desvirtúe la presunción de abandono del derecho por parte del interesado y esta última puede exteriorizarse tanto mediante una demanda como por cualquier otro acto que demuestre en forma auténtica que no ha abandonado su crédito y que su propósito es no dejarlo perder (conf. Ac. 44.763, sent. del 31III1992 en 'Acuerdos y Sentencias', 1992I520; Ac. 79.932, sent. del 3-X-2001 en 'D.J.B.A.', 161237)" [112].

111 CAZEAUX, Pedro N. y TRIGO REPRESAS, Félix A., ob. cit., p. 266.

112 SCBA causa C. 92.457, "Frid, Elías contra Multicanal S.A. Cobro de pesos", sentencia del 22/08/2007.

b. Demanda interpuesta dentro del denominado "plazo de gracia"

Una situación que ha generado algunas controversias se deriva de la interposición de la demanda dentro del denominado "plazo de gracia" previsto en el ordenamiento procesal.

Entendemos que la demanda de apremio articulada dentro del mismo posee plenos efectos interruptivos, conforme la doctrina expuesta por la Corte Suprema federal en *Fallos*, 306:1340 y posteriores.

Abundaremos sobre este punto, al tratar la cuestión análoga en materia de demandas de repetición (punto VI. 4).

c. Subsistencia de los efectos interruptivos de la demanda

Respecto de los efectos interruptivos de la demanda, por disposición del artículo 3987 los mismos subsisten en la medida que no se produzca el desistimiento de la acción o la perención de la instancia. En ese supuesto, la interrupción se tiene por "no sucedida" [113].

El Máximo Tribunal provincial ha establecido: "...También tiene dicho esta Corte que la interrupción de la prescripción producida por la demanda se prolonga, cualquiera sea luego la rapidez o continuidad del trámite, en toda la duración del proceso (conf. Ac. 42.842, sent. del 25-IX-1990 en 'Acuerdos y Sentencias', 1990-III-438; Ac. 48.972, sent. del 23-XI1-993; Ac. 52.196, sent. del 26-VII1-994 en 'Acuerdos y Sentencias', 1994-III-84; Ac. 56.600, sent. del 5-VII-1996; Ac. 80.352, sent. del 17-X-2001; Ac. 83.056, sent. del 1-III-2004) y que cuando se deduce una nueva demanda estando interrumpido el curso de la prescripción por otra aún subsistente, se interrumpe también la prescripción (art. 3986, C.C.; conf. Ac. 42.842 cit.; Ac. 83.006, sent. del 24-III-2004) teniendo especial consideración en que la interpretación de la prescripción ha de ser restrictiva debiendo estarse siempre por la solución más favorable a la subsistencia del derecho (conf. Ac. 74.035, sent. del 3-VII-2002 en 'D.J.B.A.', 163181; 'La Ley Buenos Aires', 200343)" [114].

113 La caducidad de instancia a la que se hace referencia es la correspondiente a la primera instancia, toda vez que la de las instancias posteriores no podrían enervar los efectos de la sentencia como acto ejecutable y con un plazo prescriptivo propio.

D. *Reinicio del cómputo del plazo de prescripción*

El Código Fiscal, prevé en el 2do. párrafo del artículo 133 que "En los casos previstos en los incisos 1) y 2) del presente artículo, el nuevo término de prescripción comenzará a correr a partir del 1° de enero siguiente al año en que las circunstancias mencionadas ocurran".

Es decir, se hace referencia -con exclusividad- a los supuestos de reconocimiento y renuncia, no habiéndose previsto, si resultara factible, cuándo podría reiniciarse un nuevo plazo de prescripción, si su cómputo se viera interrumpido por la

114 SCBA causa C. 92.457, "Frid, Elías contra Multicanal S.A. Cobro de pesos", sentencia del 22/08/2007. Asimismo, dicho Tribunal en un pronunciamiento anterior había establecido: "Se dijo en la causa Ac. 39.101 (sent. del 3-V-88), reiterando anteriores pronunciamientos, que la interrupción producida por la demanda se prolonga, cualesquiera sea luego la rapidez o continuidad del trámite, en toda la duración del proceso ('Fallos', t. 59, pág. 309; t. 87, pág. 75: t. 91, pág. 403; t. 42, pág. 273; t. 147, pág. 110; t. 188, pág. 101 -también en 'La Ley', t.20, pág. 465-; t. 210, pág. 199; v. también 'La Ley', t. 87, pág. 725, con cita de Pugliese, 'La Prescrizione Estintiva', párr. 138, a). Tal doctrina coincide con un antiguo plenario de las Cámaras en lo Civil y Comercial de la Capital de la República ('La Ley' t. 4, pág. 332), está abonada por la opinión de los autores que sirvieron de fuente al codificador (v. Aubry et Rau, 'Cours', 4a. ed.,T. II, Pág. 365, núm. 215 y los que citan Baudry-Lacantinerie et Tissier, 'Traité', 'De la prescription', 2da. ed., pág. 334, núm. 542, y la ley romana que éstos mencionan: actiones quae tempore pereunt, semel inclusae judicie, salvae permanent) y es la que en definitiva ha terminado por prevalecer casi pacíficamente" (SCBA, causa Ac. 42.842 "Palmer, Miguel Horacio y otro contra Barragán de Rodríguez, Teresita Magdalena. Daños y perjuicios" sentencia del 25/09/1990 AyS III-438, entre muchos otros).

promoción del juicio de apremio u otra actuación judicial asimilable.

Ello podría obedecer -lógicamente- a un diferente orden de cuestiones:

1) Si el juicio de apremio concluye con una sentencia favorable al Fisco, operará el plazo de prescripción propio de la ejecución de ésta previsto en el Código Civil.

2) Si el proceso concluye por desistimiento o caducidad de instancia, la interrupción debe considerarse no operada y por ende el cómputo continúa por aplicación del artículo 133 del Código Fiscal (T.O. 2004) de conformidad con las obligaciones fiscales implicadas.

Sin embargo, más difícil resulta la resolución cuando existe una sentencia favorable al contribuyente.

Ello por cuanto, si bien respecto de la misma opera el instituto de la "cosa juzgada", tratándose de un proceso ejecutivo la misma es de carácter material sólo respecto de aquellas cuestiones que pudieron debatirse en el marco de esta clase de procesos.

Frente a ello, si el rechazo de la ejecución se deriva de la excepción de prescripción no caben dudas de que no existirá un nuevo plazo para iniciar.

Idéntica solución debe adoptarse frente a la procedencia de la excepción de pago total documentado, por cuanto es derivación de ella la inexistencia de la obligación fiscal reclamada.

En el caso de las restantes excepciones oponibles por imperativo legal derivado del artículo 9 de la ley de apremio, la admisión de las mismas determina sin más el rechazo de la ejecución (conf. artículo 549 del CPCC de aplicación supletoria por disposición del artículo 25 de la ley 13.406).

Pensamos que en esta situación, el Fisco no se encuentra autorizado a computar un nuevo plazo de prescripción, en la medida que la demanda rechazada debe considerarse privada de sus efectos interruptivos.

No obstante ello, si no se compartiera tal tesitura y se lograra sortear el instituto de la cosa juzgada, indudablemente el nuevo plazo deberá computarse desde la fecha de interposición de la demanda primigenia y no desde la sentencia desestimatoria.

3. Sanciones

Luego de la reforma introducida por la ley 14.333 (B.O. 30/12/2011) todas las sanciones previstas en el ordenamiento fiscal se encuentran contempladas en el la segunda parte del artículo 160, debiendo sólo realizarse una distinción respecto de las cometidas con anterioridad a la vigencia de esta norma, por aplicación del principio de ley penal más benigna.

Así, en materia de multas, clausuras, decomiso y la aplicación de recargos rige, conforme lo expuesto *ut supra*, como causal interruptiva para su aplicación, la comisión de nuevas infracciones, en cuyo caso el nuevo término de la prescripción comenzará a correr el 1° de enero siguiente al año en que tuvo lugar el hecho o la omisión punible.

En este punto, ha sido oscilante la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de Apelación respecto a si la causal se configura con la mera comisión de la nueva infracción o, si por el contrario, resulta necesario que esa nueva infracción se encuentre establecida en un acto sancionatorio firme.

La Sala II del Cuerpo [115] sostuvo el temperamento de que la prescripción de las sanciones de multa y clausura se interrumpía por la mera comisión de nuevas infracciones.

Dicha posición fue posteriormente revisada [116]. En este sentido, se argumentó que el criterio fiscal de considerar inte-

115 Autos "Coninsa S.A." del 29 de junio de 2006.

116 Autos "C.E.S.O.P. San Bernardo Ltda." del 8 de octubre de 2007. Vale la pena puntualizar que la única integrante que intervino en el mismo y había votado en la sentencia referida en la nota anterior fue la Dra. CENICEROS, por cuanto la incorporación del Dr. LAPINE al Cuerpo se produjo con posterioridad a dicho pronunciamiento, y en esta sentencia intervino como vocal subrogante la Dra. CPN HARDOY (Sala III) en virtud de la excusación de la Dra. CPN WOLCAN. Aunque no referido a la materia tributaria, la Suprema Corte de Justicia de Buenos Aires *in re* "Sforzini, Juan Domingo contra 'Sucesión de Alberto Cosentino' y otros. Despido", L 87134 de

rrumpida la prescripción en materia de multas por la mera comisión de una nueva infracción, resultaba erróneo dado que el mismo implica concluir que el plazo de prescripción se ve interrumpido tanta veces como se verifique que el sujeto obligado ha vuelto a incumplir su deber, estándose siempre -lisa y llanamente- al momento en que se materialice la conducta punible.

Se afirmó que dicha hermenéutica no se compadecía con una recta exégesis de la norma legal implicada; no sólo porque conducía a una aplicación irrazonable de la previsión legal en el tiempo, permitiendo que se revisen situaciones más allá de un término lógico de prescripción, sino por cuanto se otorgaba un sentido errado a la expresión "comisión de nuevas infracciones".

En esa inteligencia, se concluyó que sólo una infracción respecto de la cual se registra una resolución firme, tiene entidad para interrumpir el curso de la prescripción, aplicándose extensivamente la doctrina emanada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en *Fallos*, 312:1351 y 322:717 [117].

Dicha premisa se imponía como indispensable, toda vez que si la decisión sobre el hecho posterior -eventualmente interruptivo- resultara absolutoria, no podría considerarse que haya existido la infracción y consiguientemente, tampoco in-

fecha 3 de setiembre de 2008, ha declarado que la demanda interpuesta dentro del denominado plazo de gracia es un acto eficaz para interrumpir la prescripción. En sentido contrario, en materia de repetición de tributos se pronuncia la CCALP por mayoría *in re* "Fimeplast S.R.L. c/Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/pretensión anulatoria", sentencia del 4 de septiembre de 2008, en la que se reproducen los criterios seguidos en la causa "Prestolite Indiel Argentina S.A.", sentencia del 12-6-08 y "Matadero y Frigorífico Federal S.A.", sentencia del 19-6-08.

117 "Que esta Corte ha sostenido de antiguo que la prescripción de la acción corre y se opera con relación a cada delito...Asimismo, entre sí no tienen carácter interruptivo, de no mediar una sentencia judicial firme que declare su realización y atribuya responsabilidad al mismo encausado".

terrupción del cómputo de la prescripción de la acción para aplicar la sanción [118].

Respecto de la posibilidad de hacer efectivas las multas y los recargos, se encuentra contemplada la iniciación del juicio de apremio u otro acto judicial tendiente a obtener su cobro, valiendo las mismas consideraciones realizadas precedentemente respecto de los alcances de este supuesto de interrupción.

En el caso de las restantes sanciones (clausura y decomiso) la ejecutoriedad del acto administrativo que las dispone, torna innecesario que se pueda interrumpir el plazo de prescripción de la pena, siendo que el organismo recaudador deberá aplicarlas antes que se cumpla el mismo, teniendo en cuenta bajo qué recaudos se suspende, conforme veremos en el apartado siguiente.

4. Demandas de repetición

En materia de la demanda de repetición regulada por el Código Fiscal en los artículos 133 y siguientes, la prescripción se interrumpe por la interposición de la demanda de acuerdo a los requisitos propios de ésta.

La norma legal prevé que un nuevo plazo de prescripción se computará desde el 1° de enero siguiente al momento en que se cumplan 180 días desde la interposición de la demanda, en consonancia con el supuesto de denegatoria tácita que prevé el artículo 139.

118 De todos modos, precisa el alcance de sus conceptos, señalando que la fundamentación expuesta no cabe ser interpretada en el sentido de entender que la prescripción de la acción para reprimir la infracción interrumpida comienza su nuevo cómputo cuando adquiera firmeza la resolución recaída sobre el incumplimiento posterior, en la medida que el nuevo plazo de prescripción debe retrotraerse al momento del acaecimiento del hecho que provoca el efecto interruptivo. Tampoco ello implica en modo alguno supeditar la decisión de la prescripción de la infracción anterior, a las resultas de un pronunciamiento firme respecto de un incumplimiento posterior.

Entendemos que frente a la existencia de norma expresa -salvo declaración de inconstitucionalidad- no resulta de aplicación al caso lo dispuesto en el artículo 3987 del Código Civil, en lo referente al alcance de los efectos interruptivos.

Sin embargo, sí resulta de aplicación -por disposición del artículo 4 del Código Fiscal- lo previsto en el artículo 3986 del Código de Fondo.

De allí se deriva que, aunque la demanda posea defectos formales, ello no puede desvirtuar su naturaleza interruptiva, máxime cuando los mismos resultan subsanables como derivación del principio de informalismo en favor del administrado que rige -extensivamente- en el procedimiento contencioso-tributario en sede administrativa en la Provincia de Buenos Aires.

Esto viene reconocido *obiter dictum* en diversos precedentes en los cuales se ha permitido completar los recaudos formales de la demanda, sin alterar el efecto interruptivo de ésta [119].

No obstante ello, si bien en un primer momento la Sala II ha considerado con virtualidad interruptiva la demanda de repetición interpuesta dentro del denominado plazo de gracia [120], posteriormente se ha revisado dicha posición, entendiendo que la demanda articulada en dicha forma carece de tales efectos [121].

119 Esto surge en un número importante de fallos en materia de repetición, donde -a partir de la actividad probatoria- se permitió completar los recaudos formales, teniéndose por perfeccionada la demanda en la fecha en que se agregaron los mismos, aunque limitándose sus efectos a lo dispuesto en el artículo 127 del Código Fiscal (T.O. 2004).

120 TFABA Sala II "Demanda de repetición decretos leyes 7290 y 9038 -Cencosud S.A.", sentencia del 20/02/2003.

121 TFABA Sala III "Demanda de repetición decretos leyes 7290 y 9038 -Libertador Motor S.A.C.I." sentencia del 10/05/2005; "Demanda de repetición decretos leyes 7290 y 9038 -Coats Cadena S.A.", sentencia del 16/06/2005, "Demanda de repetición decretos leyes 7290 y 9038 -Matadero y Frigorífico Federal" sentencia del 30/05/2005. Debe destacarse que la primera de las sentencias fue revocada por el Juzgado de 1ª Instancia en lo Contencioso Administrativo N° 2 del Departamento Judicial La Plata,

Por otra parte, se presenta una situación no expresamente legislada, que consiste en establecer si este segundo plazo de prescripción, iniciado el 1° de enero del año siguiente al de la interposición de la demanda, es susceptible de ser nuevamente interrumpido, máxime cuando puede haber transcurrido el mismo sin que se haya perfeccionado la demanda, a partir del cumplimiento de todos los recaudos formales correspondientes a la misma

Si bien estas conductas y la posibilidad de accionar frente a la configuración de la denegatoria tácita de la demanda de repetición, interponiendo los recursos previstos en el artículo 115 del ordenamiento, resultan privativos del interesado, también debe hacerse notar que no se les ha conferido a los mismos -en el marco del ordenamiento fiscal- ningún efecto sobre el curso de la prescripción.

La Sala II del Tribunal Fiscal en la causa "Sidernet S.A." (sentencia del 14 de abril de 2009, Reg. 995) ha tenido oportunidad de resolver esta cuestión, aunque las conclusiones que pueden extraerse del mismo no permiten -en modo alguno- cerrar el debate sobre este tópico.

La postura minoritaria sostenida por el Dr. Lapine se atiene a la literalidad de la norma, mientras que la Dra. CPN Wolcan esgrime una postura más amplia, a partir de la que propugna -luego de un enjundioso análisis de los antecedentes de la disposición legal analizada- que la misma se encuentra limitada a los supuestos en que se presenta una paralización y/o abandono del procedimiento por causa imputable al interesado. Por su parte, la Dra. Ceniceros -que contribuye a la formación de la mayoría- lo hace a partir de un análisis muy particularizado del caso, que no permite extraer una postura definitiva

Ello así, toda vez que, no obstante sostener que el contribuyente debe accionar por la vía de la demanda de repetición

por pronunciamiento de fecha 01/02/2007 y la tercera por el mismo órgano jurisdiccional por sentencia del 28/06/2007.

por denegatoria tácita en el marco del plazo temporal de cinco años que comienza a correr nuevamente al vencimiento de los 180 días que marca la ley, concluye que la acción no se encontraría prescripta -en el caso y sin perjuicio de la pauta señalada anteriormente- cuando la demora resulta imputable a la Administración, como consecuencia del tiempo que le insumiera a la misma la fiscalización del cumplimiento de las restantes obligaciones fiscales del contribuyente, como recaudo previo a disponer la devolución de los tributos abonados en exceso o sin causa.

Por nuestra parte, entendemos que la situación debe resolverse a partir de una interpretación analógica del ordenamiento sobre este punto, ya que la prescripción de una acción como la analizada, debe contar -necesariamente- con causales que interrumpan o suspendan su cómputo. Es en virtud de ello, y de la previsión contenida en el artículo 6 del Código Fiscal -T.O. 2011-, que resulta factible integrar la norma con los principios generales del Derecho y con lo dispuesto en el Código Civil, toda vez que no se puede alegar la imprevisión o inconsecuencia del legislador

A partir de tales premisas, podría inferirse que una vez reiniciado el plazo de prescripción, cada nueva presentación útil efectuada por el demandante -tendiente a dar impulso a las actuaciones- interrumpe su cómputo [122].

VII. Suspensión de la prescripción

1. La previsión legal

El artículo 161 del Código Fiscal dispone: "Se suspenderá por un (1) año el curso de la prescripción de las acciones y

122 En un sentido similar se produjeron los pronunciamientos de la Sala III *in re* "Fox, Roberto D." (Reg. N° 2149) y "Galloni, José Ernesto" (Reg. N° 2150) ambos del 17 de marzo de 2011.

poderes de la Autoridad de Aplicación en los supuestos que siguen: a) Desde la fecha de intimación administrativa de pago de tributos determinados, cierta o presuntivamente, con relación a la acciones y poderes fiscales para exigir el pago intimado. Cuando mediare recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de Apelación la suspensión, hasta el importe del tributo liquidado, se prolongará hasta los noventa (90) días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales el Tribunal Fiscal hubiere dictado sentencia declarando su incompetencia, determinando el tributo, aprobando la liquidación practicada en su consecuencia o, en su caso, rechazando el recurso presentado contra la determinación de oficio. Cuando se hubiere interpuesto recurso de reconsideración ante el Director Ejecutivo de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, la suspensión se prolongará hasta los noventa (90) días posteriores a la notificación de la resolución respectiva. b) Desde la fecha de la resolución sancionatoria. Si mediare recurso de reconsideración ante el Director Ejecutivo de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, el término de la suspensión perdurará hasta los noventa (90) días posteriores a que la resolución de dicho recurso haya quedado firme o consentida. Si mediare recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de Apelación, o recurso o acción judicial, el término de la suspensión perdurará hasta los noventa (90) días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales se hubiere dictado la sentencia firme que confirme total o parcialmente la sanción. c) Desde la fecha de la interposición, por el contribuyente o responsable, del recurso previsto en el artículo 24 inciso b) del Convenio Multilateral. En este caso, la suspensión, hasta el importe del tributo reclamado, se prolongará hasta noventa (90) días después de haber adquirido firmeza la resolución dictada por la Comisión Arbitral o Plenaria, según corresponda, salvo que a ese momento aún se encontrara pendiente la resolución de alguno de los recursos previstos en el artículo 115 de este Código, en cuyo caso la suspensión se prolongará conforme a lo esta-

blecido en el inciso a) de este artículo. En caso de producirse denuncia penal, la suspensión de la prescripción se extenderá desde la fecha en que ocurra dicha circunstancia hasta el día en que quede firme la sentencia judicial dictada en la causa penal respectiva. Se suspenderá por ciento veinte (120) días el curso de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por el presente Código, y para aplicar y hacer efectivas las multas, desde la fecha de notificación de la resolución de inicio del procedimiento de determinación de oficio o de la instrucción del sumario correspondiente, cuando se tratare del o los períodos fiscales próximos a prescribir y dichos actos se notifiquen dentro de los ciento ochenta (180) días corridos inmediatos anteriores a la fecha en que se produzca la correspondiente prescripción.- En todos los casos previstos precedentemente, el efecto de la suspensión opera sobre la prescripción de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación respecto de los deudores solidarios, si los hubiere".

Es menester puntualizar que todas las causales operan sobre la acción de cobro del crédito fiscal, sin incidencia sobre el ejercicio de las facultades determinativas y/o sancionatorias, cuyo ejercicio con anterioridad al cumplimiento del plazo de prescripción, resultan presupuesto de su operatividad.

Ello acontece, tal como se visualiza de la mera lectura del artículo 161, cuando el acto determinativo o sancionatorio se encuentra recurrido por ante el Tribunal Fiscal de Apelación, o cuando se plantea el caso concreto en los términos del artículo 24 inciso b) del Convenio Multilateral por ante la Comisión Arbitral.

Señala VILLEGAS [123] que "en lo relativo a la suspensión de la prescripción puede advertirse que las causales que menciona la ley civil (arts. 3966 y concord. del C. Civil) no se adecuan a las peculiares características de la obligación tributaria..."

123 VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 5ta. edición ampliada y actualizada Depalma. Buenos Aires. 1994.

justificando con ello la ausencia de previsión normativa específica en el Código Fiscal, con anterioridad a la sanción de la ley 11.808.

Por su parte -desde antaño- la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha desconocido virtualidad interruptiva y/o suspensiva a las actuaciones administrativas que deben preceder a la demanda judicial [124].

Los tres supuestos que se encuentran regulados por el Código Fiscal, se relacionan con situaciones en las que la Autoridad de Aplicación se ve impedida de iniciar la acción de cobro de gravámenes y multas, como consecuencia de la pendencia de actuaciones administrativas que afectan la ejecutoriedad de los actos.

A. *Concepto y efectos del acto suspensivo*

La suspensión de la prescripción consiste en la detención o paralización del curso de la misma por la existencia de causas sobrevinientes o concomitantes a su inicio. Conforme se expresa en el artículo 3983 del Código Civil "El efecto de la suspensión es inutilizar el tiempo por el cual ella ha durado; pero aprovecha para la prescripción no sólo el tiempo posterior a la cesación de la suspensión sino también el tiempo anterior en que ella se produjo".

Por su parte, actualmente los tres supuestos suspensivos proyectan sus efectos respecto de los deudores solidarios

B. *Ley aplicable a la causal suspensiva*

Respecto de la ley aplicable a la causal suspensiva, deben efectuarse idénticas consideraciones a las realizadas en el punto VI.1.A.

124 *Fallos*, 293:427 en autos "Y.P.F. c/Provincia de Buenos Aires s/Cobro de Pesos" del 20/11/1975.

2. Los supuestos previstos

A. *Intimación administrativa de tributos determinados*

Tal como se dispone en el inciso a) del artículo 161 la prescripción se suspende por un año desde la fecha de intimación administrativa de pago de tributos determinados, cierta o presuntivamente.

El plazo de suspensión es por un año y se prolonga hasta noventa (90) días contados desde el momento que la Autoridad de Aplicación recibe las actuaciones tramitadas ante el Tribunal Fiscal, en el caso del recurso de apelación resuelto en aquella sede, mientras que cuando se ha impugnado la resolución por vía del recurso de reconsideración, el plazo se extiende por idéntico término pero desde la notificación de la resolución respectiva,

a. Cuestiones implicadas

Tres son a nuestro entender las cuestiones sobre las que se deben realizar algunas precisiones respecto de la operatividad de esta causal suspensiva.

La primera se vincula con el modo de realizar el cómputo del año de suspensión, es decir si corresponde añadirlo o no luego de vencido los 90 días desde la resolución del Tribunal Fiscal o la Autoridad de Aplicación.

La segunda, impone considerar cuándo se reúnen los requisitos a los fines de reiniciar el cómputo del plazo.

Finalmente, la tercera se vincula con la subsistencia de los efectos de la intimación, cuando la resolución determinativa resulta revocada total o parcialmente, o se decreta su nulidad.

b. Cómputo del plazo anual de suspensión

Respecto del modo en que debe computarse el plazo del año de suspensión, posterior a los 90 días desde que se dicta el acto previsto normativamente, no ha sido materia de debate en el ámbito provincial, de acuerdo a los antecedentes que hemos podido relevar.

Sin embargo, de aplicación extensiva al caso analizado, podemos señalar que la Corte Federal se ha pronunciado respecto de la norma de análoga naturaleza que existe en la ley 11.683 [125].

En ella ha dicho el Procurador en su dictamen, al que remite la sentencia del Tribunal cimero: "Considero que no requiere mayores esfuerzos interpretativos colegir que, como ha ocurrido en autos, el trámite ante el citado tribunal ha insumido más de un año y, por lo tanto, la suspensión se prolonga -luego del transcurso de ese año, establecido en la primera parte del inciso- durante todo el tiempo que lleve la tramitación de la causa y hasta 90 días después de notificada la sentencia. Por ende, no resulta admisible, bajo punto de vista alguno, la inteligencia propuesta por la recurrente, que pretende sumar dos veces el lapso de un año: primero, a partir de la notificación de la intimación administrativa y, segundo, una vez culminado todo el mentado proceso recursivo, contando nuevamente un lapso íntegro de un año (que, en efecto, ya transcurrió) y añadirle a continuación los 90 días indicados".

Sin embargo, por otro precedente de la Corte Nacional, debería entenderse que el plazo de 90 días debe computarse en días hábiles judiciales, al contener el Código Fiscal en su artículo 3° una norma similar a lo dispuesto en el artículo 4° de la ley 11.683 (T.O. 1998) [126].

c. Momento en que debe reiniciarse el cómputo

La segunda cuestión, que ha generado una gran controversia, se deriva del momento en que debe considerarse culminada la actuación ante el Tribunal Fiscal.

125 Causa "Fisco Nacional c/IATE SA. s/Recurso de hecho" S.C. F.1228, L.XLI, sentencia del 14 de abril de 2009.

126 Causa "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Fisco Nacional (Administración Federal de Ingresos Públicos) c/Pilar Procesamiento Industrial de Laminados Residuales S.A. s/ejecución fiscal" S.C. F.834. L.XLI. Sentencia del 22/12/2008. *Fallos*, 331:2848.

El problema se encuentra planteado por la singular interpretación que ha realizado el organismo recaudador a través del Informe de la Dirección de Técnica Tributaria 027/08.

En dicho informe, se puntualiza una serie de circunstancias vinculadas a las tareas que la Autoridad de Aplicación debe realizar en aquellos expedientes en los cuales su decisión determinativa viene revocada (total o parcialmente) o anulada por el Tribunal Fiscal de Apelación, cualquiera sea la terminología que el Cuerpo utilice para adoptar dicha decisión.

Específicamente se pretende evacuar el interrogante derivado del supuesto en que el Tribunal Fiscal ordena practicar una nueva "liquidación".

La Autoridad de Aplicación ha concluido en el informe aludido que toda liquidación efectuada por la misma en cumplimiento de lo ordenado en una sentencia del Tribunal Fiscal, debe ser sometida a la consideración de dicho organismo para su aprobación.

Dicha postura se fundamenta en la circunstancia de que la aprobación a la que hace referencia el artículo 161 inciso a) citado, es la que surge del artículo 29 del decreto-ley 7603 y modificatorias, subyaciendo que cuando la liquidación no fuera efectuada por el Tribunal es -en definitiva- este órgano el que debería aprobarla.

Asimismo se menciona que en los precedentes "Fábrica Cerámica Alberdi S.A." del 03/05/07; "Bouzat, Luis Francisco" del 06/04/82; "Gavernet, Ricardo A." del 16/02/88, entre otros, se ha sostenido que hasta tanto la Administración no cumpla debidamente su sentencia, no queda concluida su jurisdicción, pudiendo intervenir para resolver las cuestiones que se originen con motivo de la ejecución de sus pronunciamientos.

En un primer momento, la Sala I del Tribunal, receptando tales criterios, se pronunció por mayoría señalando que para culminar la jurisdicción detentada en el caso, devenía procedente aprobar la liquidación practicada [127].

127 TFABA Sala I *in re* "Formatos Eficientes S.A.", sentencia del 6 de noviembre de 2008 (Reg. 1116).

Por el contrario, la Sala III considera que en la medida que no exista oposición alguna tendiente a cuestionar la liquidación practicada por el Fisco, deviene abstracta la intervención del organismo revisor.

De ese modo, la aprobación a la que se refieren tanto el artículo 29 del decreto-ley 7603/70 como el artículo 161 inciso a) del Código Fiscal, debe ser entendida en el marco de una controversia, esto es cuando alguna de las partes ha manifestado expresa oposición a la liquidación que se practica [128].

La cuestión fue posteriormente abordada a través del Acuerdo Plenario N° 22 por medio del que se estableció a partir del 1° de septiembre de 2010 que el Tribunal debe intervenir aprobando la liquidación en los supuestos en que dicha operatoria haya sido ordenada en la sentencia (conf. art.29 dec. ley 7603/70), sin perjuicio de la existencia o no de impugnación, de conformidad a lo dispuesto por el artículo 135, inciso a) del Código Fiscal (T.O. 2004, y concordantes anteriores).

De ese modo y con el alcance que emana de la doctrina legal referenciada, los 90 días habrán de computarse desde el momento en que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones, con la liquidación aprobada.

d. Efectos de la sentencia del Tribunal Fiscal de Apelación

La tercera de las cuestiones es la subsistencia de los efectos suspensivos derivados de la admisión -total o parcial- del recurso de apelación por ante el Tribunal Fiscal, en lo relativo a las obligaciones fiscales determinadas.

En este aspecto, resultan variados y diversos los conceptos empleados en las sentencias del organismo, utilizándose indistintamente términos como anular, revocar -total o parcialmente- dejar sin efecto, modificar, etc.

128 TFABA Sala III *in re* "Importaciones Alfatex S.A.", sentencia del 16 de octubre de 2008.

Incluso cuando se manda a dictar nuevos actos determinativos, se utilizan términos como practicar nueva liquidación, reliquidar, entre otros.

Desde nuestro punto de vista, los efectos de tales decisiones deben necesariamente ser idénticos en todos los supuestos.

Ello así, toda vez que cuando prosperan los agravios interpuestos por los apelantes, el acto originariamente dictado por la Autoridad de Aplicación, queda revocado -total o parcialmente- y con ese alcance, desaparecen los efectos que el mismo debía producir.

Esta última cuestión vincula básicamente los efectos que se derivan de dicho acto - o mejor dicho- de su notificación.

Las diferentes Salas del Tribunal si bien han planteado algunas diferencias en lo relativo a la asimilación absoluta de los conceptos "anulación" y "revocación", han coincidido en que en el primer supuesto, la intimación de pago debe tenerse por privada en sus efectos [129].

Sin embargo, no siempre se asimila tal situación cuando la decisión utiliza el concepto "revocación" o alguno análogo [130].

3. Sanciones

En materia de sanciones, la suspensión se inicia, no ya con la notificación de la resolución que las dispone sino con su dictado.

El término de suspensión por un año se mantiene hasta los 90 días después de la resolución administrativa o judicial -que confirme total o parcialmente la sanción- quede firme o consentida.

129 TFABA Sala III *in re* "Frigorífico del Oeste S.A.", de fecha 21/02/2006 (Reg. 790) y "DYCASA Dragados y Construcciones S.A." de fecha 05/06/07, entre otras.

130 Esta asimilación se plasma en modo expreso en el voto desarrollado por la Dra. CPN HARDOY *in re* "Proyecto Profesional Recursos Humanos" TFABA Sala III. 11 de septiembre de 2008 (Reg. 1478).

En el caso de aquellas resoluciones que no son dictadas por la Autoridad de Aplicación, el plazo se cuenta desde el momento en que se reciben las actuaciones involucradas, mientras que cuando sólo interviene el organismo recaudador, el plazo de prescripción se reanuda cuando la resolución queda firme.

4. Interposición de recurso ante la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral

El tercer inciso del artículo 161 prevé un supuesto nuevo, incorporado por la ley 13.405.

Es condición de su operatividad que la resolución determinativa sólo sea impugnada por la vía prevista en el artículo 24 inciso b) del Convenio Multilateral, esto es la presentación del caso concreto ante la Comisión Arbitral creada por el mismo.

Por el contrario, si el contribuyente o responsable articularan conjuntamente con este recurso alguno de los previstos en el artículo 115 del Código Fiscal, sería de aplicación el inciso a) de este artículo 161 y no el c).

El plazo de suspensión también se extiende por 90 días luego que la resolución de la Comisión Arbitral o la Plenaria -como alzada de la primera- adquiera firmeza.

De ese modo, con el dictado de la resolución por parte de la Comisión Plenaria o el vencimiento del plazo para recurrir a ésta la resolución que dicte la Comisión Arbitral, debe considerarse consumado el hecho suspensivo previsto en esta norma [131].

La norma incorporada vino a legislar un supuesto derivado de la situación en la que el contribuyente sólo acude a los órganos del convenio a los fines de objetar la resolución determinativa.

131 Conforme se encuentra dispuesto en el artículo 23 del Reglamento Procesal por ante la Comisión Arbitral y Comisión Plenaria aprobado por Resolución N° 06/2008 que dispone: "La resolución dictada será notificada a las partes con todos sus fundamentos, siendo definitiva ante el Organismo".

Si bien no consideramos que el supuesto resulte de aplicación práctica, dado que difícilmente los contribuyentes acudan a la Comisión Arbitral, renunciando a interponer los recursos previstos en el ordenamiento local, con su consiguiente adquisición de firmeza y máxime cuando las decisiones de los organismo del Convenio Multilateral no son revisables en sede judicial, podría entenderse como necesaria su incorporación, por cuanto es razonable que el Fisco provincial aguarde el pronunciamiento de los órganos de aplicación del convenio multilateral, dado que los mismos le resultan de acatamiento obligatorio.

5.- Suspensión especial para tributos y multas próximos a prescribir

La ley 14.044 (B.O. 16-10-2009) incorporó un último párrafo al artículo 161 que resulta prácticamente idéntico al contenido en el artículo sin número agregado a continuación del artículo 65 de la ley 11.683 (introducido por ley 26.063) pretendiendo extender el plazo de prescripción en 120 días, a partir de otorgar a la notificación de la resolución de inicio del procedimiento determinativo y/o a la que ordena la instrucción del sumario infraccional, efectos también suspensivos sobre su cómputo.

No obstante ello, causa algún desconcierto la imprecisión de la norma en cuanto incorpora el término "períodos fiscales" por cuanto los 180 días corridos anteriores al momento en que se produzca la prescripción sólo pueden referirse a un único período fiscal.

Por el dispositivo legal apuntado, si la notificación de la resolución se produce dentro de los 180 días corridos anteriores a que se produjera el fenecimiento del plazo de prescripción del período fiscal involucrado, el término de prescripción se suspende por 120 días hábiles, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 3 del Código Fiscal vigente..

Este plazo de suspensión de la prescripción podrá continuarse, de darse con anterioridad al vencimiento del plazo de

120 días establecidos, alguno de los restantes supuestos previstos por el artículo 161 o bien reanudarse el cómputo de los días restantes -computados en forma corrida- para cumplir el plazo quinquenal, debiendo producirse en el transcurso de éstos alguna de las situaciones previstas en el artículo mencionado o en el 160, si es que la Autoridad de Aplicación pretende evitar la prescripción de sus acciones y poderes.

RÉGIMEN DE LAS CITACIONES, NOTIFICACIONES E INTIMACIONES DE PAGO

Martín A. Botassi

Sumario: I. Introducción.- II. La notificación y los derechos constitucionales.- III. La forma. 1. Directivas del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires. 2. Contenido.- IV. El lugar.- V. Medios idóneos y fehacientes.- VI. El domicilio electrónico.- VII. Notificación por edicto.- VIII. Conclusiones

I. Introducción

El régimen de las notificaciones en sede administrativa y judicial, siempre ha sido de gran interés para la doctrina. Es así que tanto procesalistas como otros especialistas en las distintas ramas del Derecho -la tributaria incluida-, han debatido sobre qué características debían tener las notificaciones y cómo convenía llevarlas a cabo. Sin embargo, aún hoy siguen suscitándose inconvenientes en su determinación y alcance.

La importancia del tema está dada fundamentalmente por los derechos constitucionales involucrados que evidentemente se podrían llegar a lesionar, como el de defensa o el del debido proceso. Desde una mirada más particular, interesa establecer para un buen desarrollo del procedimiento administrativo si la Administración debe notificar sus decisiones por carta, cédula, carta documento; si debe recibirla el propio contribuyente o basta que sea persona conocida de éste o al menos de su confianza, o simplemente puede fijarse en el acceso al domicilio; si debe dirigirse al domicilio real o fiscal del contribuyente o puede ser cualquier otro domicilio; en definitiva ¿cuál es el procedimiento que debe seguirse al momento de notificar?

Entendemos que el centro del análisis debe efectuarse -en primer lugar- desde dos puntos básicos, como son la forma y

el lugar en que corresponde notificar al contribuyente [1], y partiremos para ello desde las disposiciones del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires. Por otro lado, abordaremos el alcance de los términos "idóneo" y "fehaciente", con que se ha pretendido establecer las condiciones que debe revestir la notificación. Finalmente daremos nota de dos métodos de comunicación relativamente novedosos como son la notificación por edicto y la electrónica.

II. La notificación y los derechos constitucionales

a. En primer lugar cabe puntualizar que la notificación administrativa es un acto procedimental consistente en llevar a conocimiento del contribuyente o responsable, un acta de comprobación, requerimientos o, en su caso, una resolución administrativa. Es decir que hablamos de un acto más de la Administración, por el cual se pone en conocimiento de una o varias personas, otro acto administrativo que interesa a ella o a ellas, dándosele parte de todo aquello que -interesándole- debe serle dado a conocer [2].

Al estudiarse la naturaleza jurídica de la notificación se han desplegado dos teorías. Una la considera como elemento integrante del acto administrativo y la otra entiende que la notificación tiene vida jurídica independiente y en consecuencia está vinculada a la eficacia del acto. Esta última es la postura doctrinaria mayoritaria y la que ha impuesto la Corte Nacional [3]. Al no considerárselo un elemento integrante

1 LEMME, Alejandro F., "Domicilio y notificaciones: su importancia en la relación fisco-contribuyente, para el ejercicio del derecho de defensa", PET 27/06/2011, p. 5.

2 HUESO DE CHERCOLES, cit. por NAVARRO FAURE, *El domicilio tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994, p. 131.

3 GAMBIER, Beltrán, "Las notificaciones en el procedimiento administrativo", p. 322, en V.V.A.A., *Procedimiento Administrativo. Jornadas Organizadas por la Universidad Austral Facultad de Derecho*, Ed. Ciencias de la Administración División Estudios Administrativos, Buenos Aires, 1998.

del acto administrativo, no puede decirse que quede condicionada su eficacia ante el no cumplimiento de sus requisitos, pero sí su validez [4]. Por lo tanto, en materia anulatoria, ante un eventual acto administrativo adverso y una notificación viciada deberán cuestionarse ambas situaciones por separado [5]. De lo contrario, agraviándose de la notificación solamente, se estaría consintiendo el eventual vicio del acto y viceversa.

Toda notificación debe efectuarse en las formas legalmente establecidas y dirigirse al domicilio del contribuyente, de tal forma que éste tome conocimiento de la notificación y pueda efectuar descargo, aportar pruebas; es decir, ejercer plenamente su derecho de defensa (art. 18 CN). Tal como expone GORDILLO, no tiene sentido ponerse a enumerar los actos administrativos que deben notificarse, porque la regla es simple: deben notificarse todos los actos que estén destinados a producir efectos respecto de una persona física o jurídica [6], por lo que pasaremos por alto dicha enumeración.

Tanto en el ejercicio de los derechos constitucionales como en el desarrollo del procedimiento administrativo, la notificación adquiere un papel preponderante ya que resulta fundamental para preservar la seguridad jurídica [7]. Constituye un deber de información impuesto como carga a la Administración en garantía de los derechos particulares, vinculándose así su régimen con la garantía de la defensa en juicio, el derecho a la tutela judicial efectiva y el principio de la buena fe [8]. Como lo ha entendido la Procuración del Tesoro de la Na-

4 Art. 110 del dec. ley 7647/70.

5 Cam. Apel. Cont. Adm. San Martín, 30/11/07, "Fleitas, Guillermo Edgardo c/Departamental Morón-Policía Bonaerense y Otro s/Nulidad de cédula de notificación", LexisNexis On line Nº 70046830.

6 GORDILLO, Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo*, tomo 4, p. V-6, Ed. Fundación de Derecho Administrativo, 9ª edición, Buenos Aires, 2006.

7 Véase ENTRENA CUESTA, R., *Curso de derecho administrativo*, Madrid, 1981, 7a. ed., vol. I, p. 212.

8 GONZÁLEZ PÉREZ, J., *Comentarios a la Ley de Procedimiento Administrativo*, Madrid, 1977, p. 582.

ción [9], la contrapartida a la obligación de la Administración es el derecho del particular a ser notificado [10].

b. Bien sabemos que debe garantizársele a todo individuo el derecho de defenderse en los procesos tanto judiciales como administrativos, para lo cual deberán transmitírsele las imputaciones en debida forma. Existiendo dudas en cuanto a la confiabilidad de esas comunicaciones, por imperio de la llamada "garantía de acceso a la Jurisdicción", los jueces tienen el deber de facilitar la accesibilidad en lugar de restringirla. Las reglas *in dubio pro* administrado y *pro actione*, deben ser contempladas para el procedimiento administrativo, sobre todo teniendo en miras el principio de formalismo moderado que rige en estos casos. Desde ya que la garantía de defensa consagrada en el art. 18 de nuestra Carta Magna no puede ser cercenada ya que se trata no sólo de un derecho del administrado, sino una exigencia de mejor administración, un coadyuvante importante en el logro de una actividad administrativa legítima y eficaz [11]. Entonces, siempre es válido recordar que los derechos que la Constitución y las leyes acuerdan a los administrados frente a los órganos estatales "han sido reconocidos para su ejercicio y no para regocijo de los teóricos o para su reserva" [12].

La garantía del debido proceso, regulada en las distintas legislaciones, se encuentra compuesta de diversos elementos. Así encontramos entre los más importantes, la notificación al interesado del carácter y fines del procedimiento entablado,

9 Dictamen del 22 de mayo de 1986, Exp. N° 287.489/86.

10 HALPERÍN, David A.-GAMBIER, Beltrán, *La notificación en el procedimiento administrativo*, p. 14, Depalma, Buenos Aires, 1989.

11 CFSS, sala I, 20/10/2000, "Cotexga S.A. c/AFIP", en SEGÚ, Gustavo R., "Seguridad social. Falta de valoración de la prueba por parte del Fisco", Práctica y Actualidad Tributaria (P.A.T.), tomo XIV, p. 27, julio, 2007.

12 Cám. Fed. Gral. Roca, 26/5/05, "Artec Obras Civiles SRL c/AFIP", Expte. C51804. Reg. N° 604 f° 1249.

y la comunicación de las resoluciones de la Administración debidamente fundadas [13].

El legislador confiere a la Administración potestades para el logro de un fin público y establece inequívocamente que esas potestades deben ser desarrolladas a través de procedimientos que se constituyen en instrumentos de garantía de legalidad de la actuación administrativa. De manera que los procedimientos constituyen el medio a través del cual se puede obtener el reconocimiento y efectividad de los derechos fundamentales [14], y no ritos inútiles tendientes a prodigar la burocracia administrativa.

III. La forma

1. Directivas del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires

En cuanto a las formas, el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires fija en su art. 136 las que deben utilizarse para las notificaciones. Esta disposición -salvo alguna mínima excepción- copia íntegramente a su similar de la ley de Procedimientos Tributarios de la Nación (art. 100 de la ley 11.683) y dice:

"Las citaciones, notificaciones, intimaciones de pago, etc., serán practicadas en cualquiera de las siguientes formas:

a) Por carta documento, por carta certificada con aviso especial de retorno con constancia fehaciente del contenido de la

13 Completan los elementos: acceso a la información del expediente; el derecho a ser oído; derecho a representación; derecho a recurrir las decisiones dictadas. Véase ESCOLA, Héctor Jorge, *Tratado General de Procedimiento Administrativo*, p. 144, 2ª ed. actualizada, Depalma, Buenos Aires, 1981.

14 LINARES LUQUE, Alejandro M., "Los principios rectores del procedimiento tributario (tres paradigmas y un desafío)", en *El procedimiento tributario*, coordinado por Alejandro C. ALTAMIRANO, p. 101, Biblioteca de Derecho Tributario de la Universidad Austral-Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma. Buenos Aires, 2003.

misma, el aviso de recibo o el aviso de retorno, en su caso, servirá de suficiente prueba de notificación siempre que la carta haya sido entregada en el domicilio fiscal, o de corresponder en domicilio especial, de los contribuyentes, aunque aparezca suscripto por algún tercero...".

El inciso especifica que en caso de notificarse con el método de la carta certificada con aviso de retorno, este aviso cumplirá sus efectos aun cuando fuere recibida por un tercero. Aquí surge un primer interrogante: ¿es válida la notificación efectuada en el domicilio del contribuyente pero entregada a un tercero?

Entendemos que sí, siempre que el tercero tenga alguna vinculación ya sea personal o laboral con el contribuyente y obviamente se trate de un domicilio del contribuyente; ambas cuestiones estarán evidentemente sujetas a prueba. No será válida la citación entregada a personas que se encuentren circunstancialmente en el domicilio o en sus adyacencias. Tampoco la que fuere recibida por una persona ajena al circuito social o laboral del interesado. De lo contrario el contenido de la notificación difícilmente podría llegar a manos del emplazado. La Corte de la Provincia de Buenos Aires ha decidido que debe considerarse nula la notificación, si la cédula fue entregada a persona ajena al destinatario -ayudante permanente sin vivienda-, sin constatar el oficial notificador que quien la recibía no era "alguien de la casa" [15]. Resultó en este caso que quien recibió la cédula no era el encargado del edificio sino quien atendía el ingreso y egreso de autos a la cochera. Estos hechos fueron ratificados por los testigos traídos a juicio y comprobados luego de la producción de la prueba informativa. El interesado tomó conocimiento de la comunicación pero en una fecha posterior, cuando ya habían fenecido largamente los plazos procesales.

15 SCJBA, 11/7/2001, "Venturino, ESHIUR v. Munic. de Gral. Pueyrredón". JA 2002-II-710.

En este punto se reconocen dos teorías, la de la recepción y la del conocimiento [16]. La primera privilegia la formalidad en el diligenciamiento de la comunicación dotando de seguridad jurídica al acto, en cambio la segunda persigue que el interesado tome noticia fehaciente del contenido del acto que se le comunica. En este último caso, no se tiene particularmente en cuenta los vicios formales que pudiera contener el aviso, se privilegia la celeridad en el proceso.

"b) Personalmente por medio de un empleado de la Autoridad de Aplicación, quien llevará por duplicado una cédula en la que estará transcripta la citación, la resolución, intimación de pago, etc., que deba notificarse. Una de las copias la entregará a la persona a la cual deba notificar, o en su defecto, a cualquier persona de la casa. En la otra copia, destinada a ser agregada a las actuaciones respectivas, dejará constancia del lugar, día y hora de la entrega requiriendo la firma del interesado o de la persona que manifieste ser de la casa, o dejando constancia de que se negaron a firmar. Si el interesado no supiese o no pudiera firmar, podrá hacerlo a su ruego un testigo. Cuando no encontrase la persona a la cual va a notificar, o ésta se negare a firmar, y ninguna de las otras personas de la casa quisiera recibirla, la fijará en la puerta de la misma, dejando constancia de tal hecho en el ejemplar destinado a ser agregado a las actuaciones respectivas. Las actas labradas por los empleados de la Autoridad de Aplicación harán plena fe mientras no se acredite su falsedad...".

En este caso también se hace referencia a que se podrá entregar la notificación y considerarse válida a "cualquier persona de la casa". Incluso podrá fijarse en la puerta del domicilio si no se encontrara ninguna persona en él [17].

16 GOZAÍNI, Osvaldo Alfredo, *Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires comentado y anotado*, tomo I, p. 297, La Ley, Buenos Aires, 2003.

17 Dejando a salvo nuestra opinión reiteramos lo dicho en el punto precedente.

Remitiéndonos por aplicación supletoria [18] al Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires, encontramos aceptado en su art. 141 que sea entregada a terceros. Sin embargo, no puede procederse de esta forma cuando se trate de notificar resoluciones determinativas o que resuelvan recursos [19]. Al menos deberá dejarse un aviso al interesado de que dentro de un plazo determinado se realizará la notificación en ese lugar y que en esa oportunidad se le dejará copia de la cédula a la persona que se encuentre en el domicilio o en su defecto se procederá a fijarla en la puerta. Lo dicho no quiere significar que sólo deben revestir formalidades aquellas comunicaciones que contengan resoluciones de envergadura, sino por el contrario, debe entenderse que estas notificaciones han de efectuarse con mayores recaudos.

"c) Por telegrama colacionado...".

El telegrama colacionado ha quedado verdaderamente en desuso por la aparición de la carta documento, la cual se presta más para efectuar un desarrollo extenso de su contenido y por su economicidad.

"d) *(Inciso incorporado por ley 13.405)* Por comunicación informática, en la forma y condiciones que determine la reglamentación. La notificación se considerará perfeccionada con la puesta a disposición del archivo o registro que la contiene, en el domicilio fiscal electrónico del contribuyente o responsable...".

Finalmente aparece como novedoso, al menos en el ámbito provincial [20], la notificación por comunicación informática. Este inciso se incorporó al Cód. Fiscal por ley 13.405, y prevé que la notificación deberá dirigirse al domicilio fiscal electrónico del contribuyente. A esos fines, entendemos indispensable que éste constituya efectivamente el domicilio electrónico y no sea la Administración tributaria la que autónomamente disponga el destino de las notificaciones [21].

18 Art. 4 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires.

19 MORELLO-SOSA-BERIZONCE, *Códigos Procesales en lo Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires y de la Nación, comentados y anotados*, Tomo II-B, p. 790, 2ª ed., Platense-Abeledo Perrot, La Plata-Buenos Aires, 1985.

20 Ya que en el ámbito nacional existía desde el año 2005, cuando fue incorporado al texto de la ley de Procedimiento Tributario por ley 26.044.

2. Contenido

A. Con relación al contenido de la notificación, obviamente deberemos estar a lo que se pretenda dar a conocimiento. Pero de cualquier forma, tendrá que tenerse en cuenta que los actos de la Administración deben estar debidamente motivados, es decir, deben contener las causas que llevaron a dictarlo y su finalidad. Por lo tanto los instrumentos que den a conocer dichos actos deberán contener la integridad de la decisión administrativa [22], incluidos sus argumentos y las cuestiones que sean conducentes a la resolución del tema tratado. En su defecto, la notificación podrá ser considerada nula, hasta incluso podrá tenerse como no efectuada y por presentado en término el recurso que pudiera interponerse [23]. La legislación procedimental nacional expresamente fija que "toda notificación que se hiciere en contravención de las normas precedentes carecerá de validez" [24]. Otra opción será reiterar la notificación saneándose los defectos de la primera, de esta forma podrá quedar a salvo el derecho de defensa del contribuyente, si se da el caso de no haber contado con los elementos propios para ejercerlo en debida forma a su tiempo. Si puede demostrarse que el particular tomó conocimiento de la intimación, se lo tendrá por notificado desde el momento en que se enteró. En

21 Véase *infra*, punto VI del presente.

22 El art. 70 del CF establece: "Las resoluciones que impongan multas o que declaren la inexistencia de las infracciones, deberán ser notificadas a los sumariados comunicándoles al mismo tiempo íntegramente los fundamentos de aquéllas y el derecho de interponer recursos".

23 GORDILLO, Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo*, cit., tomo 4, p. V-6.

24 Art. 44 R.L.N.P.A.

cualquier caso, la notificación será inválida si por alguno de sus contenidos pudo inducir a error -sea por fijarse un plazo equivocado para interponer un recurso o por la inclusión de otra expresión errónea- al particular interesado [25].

No es comparable en este punto la notificación administrativa con la judicial, ya que esta última es recibida normalmente en el estudio de un abogado y la administrativa por lo general se recibe en el domicilio del administrado. Ocurre que el abogado al recibir sólo la parte resolutiva tiene todos los medios como para reaccionar en debida forma. En cambio el contribuyente no se encuentra en la misma condición, careciendo del reflejo necesario para responder cuestiones que pueden llegar a ser complejas. En este punto, sería interesente evaluar la posibilidad de que el particular cuente en forma obligatoria con patrocinio letrado desde la instancia administrativa, sobre todo en aquellos casos de alta complejidad que requieren una visión jurídica calificada [26].

En el caso del acto de determinación de oficio el Código Fiscal provincial fija expresamente qué elementos debe contener el mismo (art. 114 CF). Por lo tanto la cédula que lo notifique deberá incluir en su cuerpo esa misma información.

B. Como en toda citación el oficial notificador deberá hacer constar el día y la hora, así como las copias que se acompañan a la misma, debido a que desde ese mismo momento podrán empezar a correr los plazos para eventuales recursos.

C. Las cédulas de notificación emanadas de la Administración Pública, diligenciadas por un oficial notificador, tienen el carácter de instrumento público que les acuerda el inc. 2) del art. 979 del Cód. Civil, gozando de la presunción de autenti-

25 ESCOLA, Héctor Jorge, *Tratado General de Procedimiento Administrativo*, cit., p. 217.

26 Sostiene GAMBIER que "quizás podría establecerse la obligación de que toda notificación se produzca con la especial intervención de un abogado". Véase GAMBIER, Beltrán, "Las notificaciones en el procedimiento administrativo", p. 321, en V.V.A.A. *Procedimiento Administrativo. Jornadas Organizadas por la Universidad Austral, Facultad de Derecho*, cit.

cidad del art. 993 del mismo Código. Por lo tanto, como tal, el instrumento hará plena fe hasta que se declare su falsedad por el procedimiento específico.

El instrumento público puede definirse como aquel que autoriza un oficial público a quien la norma le confiere tal facultad y porta una presunción de autenticidad material y sustancial. Pero en el Derecho Público la presunción de autenticidad juega en otro plano y con distintos efectos que la presunción de legitimidad del acto administrativo, pues ésta cede frente a la existencia de vicios manifiestos [27]. Con la presunción de autenticidad no ocurre lo mismo, ya que para desvirtuarla es necesario recurrir al proceso de redargución de falsedad (art. 993 y cc. Cód. Civil). Por la mera circunstancia de que la notificación la realice un funcionario público, no pueden considerarse que gozan de plena fe los hechos consignados en el acta [28]. El oficial público hace constar que pasaron en su presencia, pero la verosimilitud de sus dichos queda subordinada a lo que resulte de las pruebas pertinentes [29].

D. Muchas veces se suele incorporar al texto de la resolución los recursos viables, los plazos con que se cuenta y la mención respecto de si se ha agotado la vía administrativa. Esta práctica hace al deber de buena fe de la Administración y ha sido recalcada por la doctrina [30] como la derivación de un valor, "la seguridad jurídica". Así la buena fe administrativa se transforma en un componente que los poderes públicos no pueden soslayar durante el tránsito del particular por los andariveles del procedimiento administrativo. Como postula CASSAGNE, aun cuando los principios generales del Derecho son

27 CASSAGNE, Juan Carlos, "Sobre la condición de instrumentos públicos de las actuaciones administrativas y su valor probatorio", ED, 63-899.

28 OROZ, Miguel H. E., "Nulidad de la notificación en el procedimiento administrativo", JA 2002-II-714.

29 Ver MORELLO-SOSA-BERIZONCE, *Códigos Procesales...*, cit., Tomo II-B, p. 788.

30 COVIELLO, Pedro José J., *La protección de la confianza del administrado*, LexisNexis, p. 408, Buenos Aires, 2004.

diferenciados y no se hallan vinculados por un nexo deductivo, representan una herramienta necesaria para resolver los problemas que plantea el obrar de la Administración [31]. Estos principios hacen -nada más ni nada menos- a la dignidad del hombre [32], y en el Derecho Administrativo o Tributario ellos asumen mayor importancia tratándose de materias integradoras del Derecho Público que cumplen la función de fundar, informar e integrar el ordenamiento.

IV. El lugar

En lo que respecta al lugar de notificación, el Código Fiscal efectúa una amplia descripción de lo que debe entenderse como domicilio fiscal en su art. 32 (según ley 13.405). Asimila -en primer lugar- al domicilio fiscal con el real y legal legislado en el Código Civil, y fija que cuando estos dos últimos no coincidan con el asiento del contribuyente se entenderá como domicilio fiscal al lugar de administración o explotación principal de sus actividades.

Según el quinto párrafo del citado artículo: "El domicilio fiscal de los contribuyentes y demás responsables, tiene el carácter de domicilio constituido, siendo válidas y vinculantes todas las notificaciones administrativas y judiciales que allí se realicen. Se constituirá conforme al procedimiento que establezca la reglamentación, y deberá consignarse en las declaraciones juradas, instrumentos públicos o privados, y en toda presentación de los obligados ante la Autoridad de Aplicación".

Aun así, si el contribuyente no denuncia su domicilio y conociendo la autoridad de aplicación el lugar de su asiento, podrá declararlo como domicilio fiscal e incluso hasta podrá constituirse: 1) En el lugar de ubicación de los bienes registrables en la Provincia; 2) En el lugar establecido a los fines de la radicación de un automotor (art. 228 CF); 3) En el lugar de fondeadero, amarre o guardería de una embarcación; 4) En el domicilio que surja de información suministrada por agentes de información; 3) En el despacho del funcionario de la ARBA.

Tal como puede apreciarse las facultades para determinar el domicilio de los contribuyentes son verdaderamente amplias e incluso excesivas. Tal es el caso de la notificación en el lugar donde yace una embarcación o en el propio despacho del funcionario fiscal. Si bien esta última se trata de una medida de poco uso -hasta donde sabemos-, resulta excesiva y conculca abiertamente el derecho de defensa del contribuyente. Sería como decir "debido a que no se logró obtener el domicilio del contribuyente, lo notificamos aquí mismo". Con respecto al caso de la notificación en el lugar informado por agentes de ARBA, deberemos remitirnos a lo efectivamente informado, es decir, su legitimidad estará dada por el contenido del informe ambiental producido por dichos agentes.

Si bien se ha levantado alguna voz en contra [33], entendemos que nada obsta a que el contribuyente constituya un domicilio especial para la tramitación de las actuaciones administrativas. Tampoco estaba imposibilitado de hacerlo respecto de la tramitación de los recursos y sumarios. En definitiva, si el contribuyente constituye domicilio especial, la Administración deberá invariablemente notificar toda resolución en ese domicilio y no en el fiscal o el real.

V. Medios idóneos y fehacientes

Tal como lo adelantáramos, los medios por los cuales se lleva a cabo una comunicación deben ser, idóneos y fehacientes. Para adquirir eficacia un acto administrativo debe ser notificado en forma fehaciente, pues recién a partir de entonces

31 CASSAGNE, Juan Carlos, *Estudios de Derecho Público*, p. 16, Depalma, Buenos Aires, 1995.

32 CASSAGNE, Juan Carlos, ob. cit., p. 17.

33 LEHRMANN, Alejandro, *Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires comentado*, El Escriba, 3ª ed., p. 67, Buenos Aires, 2005.

se concretarán sus efectos jurídicos: posibilidad de ejecución coactiva, comienzo del curso del plazo para recurrir, interrupción de la prescripción, etc.

La doctrina administrativista ha señalado que la notificación constituye una condición jurídica que hace a la eficacia del acto y no constituye condición de su validez [34]. Reviste doble importancia pues, por un lado, constituye un requisito ineludible que torna al acto eficaz y, por el otro, actúa como presupuesto para el transcurso de los plazos de impugnación del acto notificado [35].

¿De qué hablamos cuando nos referimos a medios idóneos? Se trata de aquellas citaciones que se efectúan por métodos adecuados y apropiados [36]. Sólo serán adecuados y apropiados cuando aquello que se debe notificar llegue a conocimiento del interesado o bien éste tenga la posibilidad cierta de enterarse.

El término fehaciente, por otro lado, se remite al vocablo "fidedigno", "que hace fe" [37] e implica que de esa forma no quedarán dudas de que el sujeto fue notificado debidamente.

Dada la trascendencia del acto procesal de la notificación, corresponde extremar todos los recaudos. Ante la duda razonable que lleve sólo a pensar que la notificación pudo no efectuarse correctamente, debe estarse por la nulidad de la notificación haciendo prevalecer la garantía de la tutela judicial efectiva, el debido proceso y el necesario resguardo del de-

34 Por su parte, nuestro máximo Tribunal nacional considera que el acto administrativo sólo puede producir sus efectos propios a partir de la notificación al interesado y que la falta de notificación dentro del término de vigencia de la ley no causa la anulación del acto, en tanto no hace a su validez sino a su eficacia.

35 HUTCHINSON, Tomás, *Ley nacional de procedimientos administrativos, comentada y concordada*, Astrea t. I, p. 228 y sigtes., Buenos Aires, 1985.

36 Según *Diccionario de la Real Academia Española*; "idóneo: Adecuado y apropiado para una cosa", Vigésima primera edición, Madrid, 1992.

37 *Diccionario de la Real Academia Española*; "fehaciente: Que hace fe, fidedigno", ob. cit. p. 4.

recho de defensa [38]. Por ejemplo, no es aceptable que la mera firma del aviso de entrega del sobre cerrado, por parte de un tercero (quien quiera sea esta persona), constituya por sí misma prueba suficiente de que el interesado recibió el sobre contentivo del instrumento de notificación [39].

Como lo postula CASADO OLLERO, los problemas de la tutela jurídica se traducen en problemas de garantías, y las garantías se requieren para prevenir o para remediar desequilibrios y conflictos que sin duda se generarán en la relación obligatoria del contribuyente con la Administración fiscal [40].

La Cámara en lo Contencioso Administrativo de la Capital Federal ha sostenido en numerosos pronunciamientos que las notificaciones deben reunir los requisitos necesarios para ser consideradas fehacientes, de lo contrario, constituirían una grave y grosera violación de las normas aplicables determinando su invalidez por inexistencia [41].

Nuestra Corte Suprema nacional ha dicho en reiteradas oportunidades, que la garantía de la defensa en juicio es también imperativa para los cuerpos jurisdiccionales administrativos [42]. En tal sentido, de antiguo se ha sostenido que la garantía de la defensa en juicio requiere que se dé a los interesados oportunidad de una adecuada defensa y de recurrir ante los jueces en procura de justicia [43], la que no debe ser frustrada por consideraciones de orden procesal

38 Cam. Apel. Cont. Adm. y Trib. CABA, sala I, 17/5/07, "GCBA c/Levi Strauss Argentina S.A. s/Ejec. Fiscal", ED, 28/8/07.

39 Cám. Nac. Apel. Cont. Adm. Fed., sala V, 20/12/2010, "Lebl Price, David N. v. Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva -AFIP - DGI-", Abeledo Perrot N°: 70068877.

40 CASADO OLLERO, Gabriel, "Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario", en *Estudios de Derecho Tributario en memoria de María del Carmen Bollo Arocena*, Servicio Editorial Universidad del País Vasco, p. 146, Bilbao, 1993.

41 Cam.Cont.Adm., sala II, "Mindar S.A. c/Ciudad de Buenos Aires", DJ. LL 27-8-04.

42 *Fallos*, 233:74.

43 *Fallos*, 235:104.

o de hecho [44], máxime si el Fisco conocía el domicilio especial constituido y notificó en otra dirección no sólo las determinaciones de oficio sino también la aplicación de una sanción. Este criterio fue también el adoptado por la Cámara Nacional Contencioso Administrativa en el caso "Trulli"; en el mismo se dispuso que la notificación válida era la que se había efectuado en el domicilio especial constituido y no la cursada en el domicilio fiscal. Se precisó que la constitución del domicilio especial no era una maniobra para dificultar la notificación, sino más bien tendía a facilitar y acelerar el trámite administrativo [45].

El acto administrativo dictado sin habérsele otorgado al contribuyente la posibilidad efectiva de ejercer el derecho de defensa, es nulo. Así lo ha entendido el Tribunal Fiscal de la Nación: "La vista dispuesta en los términos del art. 17 de la ley procesal reviste carácter de requisito fundamental para un correcto ejercicio del derecho de defensa en juicio, garantía del orden jurídico y cuya inobservancia no podría validamente ser saneada por la existencia de un procedimiento posterior, por lo que su comunicación debe ser fehaciente" [46]. En otra causa también dijo: "No resulta, como el Fisco lo pretende, en forma clara y concreta que la accionante haya tomado conocimiento de la iniciación del sumario ni de las infracciones que se le imputaban, por lo que no cabe considerar a la misma como contestación o descargo a la vista mal notificada" [47].

VI. El domicilio electrónico

Es indudable el avance de la informática en todos los frentes de la vida diaria de los seres humanos, también en el espectro jurídico. Lo vemos con las "mesas virtuales" de control de expedientes proveídas por el Poder Judicial. Incluso en ese ámbito judicial se empieza a vislumbrar la notificación por medio del correo electrónico. Varias son las provincias que se encuentran trabajando en el desarrollo de sistemas de comunicación electrónica [48], y particularmente en la Provincia de Mendoza, la Suprema Corte local autorizó [49] su utilización a través de documentos firmados digitalmente para notificaciones que deban practicarse en el domicilio legal, y aprobó el reglamento de la notificación por vía electrónica que prevé el art. 70 bis del Código Procesal Civil [50]. España, Canadá, Perú, Costa Rica -por nombrar algunos países-, avanzan a paso firme en la utilización de esas herramientas, orientados en la procura de una Justicia más accesible, transparente, ágil y eficiente [51].

A. El art. 33 del Cód. Fiscal fija como domicilio fiscal electrónico "al sitio informático personalizado registrado por los contribuyentes y responsables para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y para la entrega o recepción de comunicaciones de cualquier naturaleza".

De aquí puede inferirse que es el contribuyente quien debe constituir el domicilio electrónico si lo considerare prudente. Sin embargo el último párrafo del citado artículo dice: "La autoridad de aplicación podrá disponer, con relación a aquellos contribuyentes o responsables que evidencien acceso al equipamiento informático necesario, la constitución obligatoria del domicilio fiscal electrónico, conforme lo determine la reglamentación...".

Como vemos la norma va más allá de su homónima nacional, y deja abierta la posibilidad de que la Administración

44 *Fallos*, 246:87; 249:399; 288:55.

45 Cam. Nac. Cont. Adm. Fed., sala 4ª, 05/05/2005, "Trulli, Adriana M. v. Dirección General Impositiva", SJA 28/9/2005; JA 2005-III-391; TFN, Sala C, 18/05/2001, "Tránsito Mendocino S.A.".

46 TFN, sala B, 27/8/2007, "Aldazábal, Cristian Edgardo s/Apelación", ED, 6/11/07.

47 TFN, 16/8/94, "Gabimar S.A.", Fallo B-4476, Errepar on-line.

48 Buenos Aires, Santa Fe, Santiago del Estero, Río Negro, Tierra del Fuego, Salta, Tucumán, Chubut y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

49 Acordada N° 21.149.

50 BIRRI, Vilma N., "La notificación electrónica: su incorporación al código procesal del Chubut", A.L.A. LXXI-B, 2276 (2011).

51 Idem. pág. 2281.

constituya el domicilio compulsivamente si evidencia el acceso a la web por parte del contribuyente.

La disposición normativa 127/08 reglamentó a esta otra norma del Cód. Fiscal, y en su art 3° dispuso: "A los efectos de la constitución del domicilio fiscal electrónico, los contribuyentes y/o responsables deberán manifestar su voluntad expresa de aceptación a través de la suscripción del Formulario de Adhesión". Es decir, que por el momento de acuerdo a la reglamentación, es preciso que el contribuyente -mediante formulario- adhiera al sistema de notificación electrónica.

Con respecto a los efectos que tendrá, se especifica que producirá en el ámbito administrativo y judicial los del domicilio fiscal constituido "siendo válidas y vinculantes todas las notificaciones, emplazamientos y comunicaciones que allí se practiquen".

La reglamentación agrega que la constitución de este tipo de domicilio implicará "la renuncia expresa a oponer en sede administrativa y/o judicial defensas relacionadas con la inexistencia de firma ológrafa en los actos administrativos y comunicaciones en general notificadas" [52].

B. Respecto al momento de la notificación la reglamentación prevé que los actos administrativos comunicados al domicilio fiscal electrónico se considerarán notificados en los siguientes momentos, el que ocurra primero:

a. El día en que el contribuyente, responsable y/o persona debidamente autorizada, proceda a la apertura del documento digital que contiene la comunicación, o el siguiente día hábil administrativo, si aquél fuere inhábil, o

b. Los días martes y viernes inmediatos posteriores a la fecha en que las notificaciones o comunicaciones se encontraran disponibles, o el día siguiente hábil administrativo, si alguno de ellos fuere inhábil.

A fin de acreditar la existencia y materialidad de la notificación, el sistema registrará dichos eventos y posibilitará la

52 Según art. 6 de la Disposición Normativa 127/08.

emisión de una constancia impresa detallando fecha de disponibilidad de la comunicación, datos de identificación del destinatario, datos del acto o instrumento notificado, fecha de apertura del documento digital que contiene la comunicación -cuando correspondiere-, y datos de identificación del usuario habilitado que accedió al domicilio fiscal electrónico. Dicha constancia impresa debidamente certificada por autoridad competente se agregará a los antecedentes administrativos respectivos constituyendo prueba suficiente de la notificación.

Asimismo, el sistema habilitará al usuario consultante la posibilidad de obtener una constancia que acredite las fechas y horas en que accedió a la consulta de su domicilio fiscal electrónico y el resultado de la misma [53].

C. Claro está que el uso de este nuevo método de notificación no limitará los ya existentes, es decir que quedan indemnes tanto las obligaciones del contribuyente para constituir el domicilio fiscal como las de la Administración para fijarlo en caso de incumplimiento.

Para preservar la autenticidad de los documentos existen sistemas de encriptamiento de datos [54], por los cuales el particular cuenta con una clave única para acceder a los mismos, quedándole en su poder una constancia de recepción. No habría mayores inconvenientes en este punto, ya que si bien es de suma importancia la seguridad de los contenidos, tampoco se puede evitar aún la adulteración de documentos en soporte papel. Lo que pondría en iguales condiciones al sistema informático respecto del medio clásico.

El problema radica en la confiabilidad que tiene el sistema respecto a la recepción de los documentos. En efecto, la posibilidad de fallas en cuestiones delicadas donde se juegan derechos y por ellos pretensiones determinados por la fragilidad

53 Art. 8 Disposición Normativa 127/08.

54 STORTONI, Gabriela, "Sobre la viabilidad de utilizar técnicas telemáticas para la notificación de actos administrativos", p. 331, en V.V.A.A., *Procedimiento Administrativo. Jornadas Organizadas por la Universidad Austral*. cit.

de los plazos procesales, hace ver lo peligroso de la utilización indiscriminada -al menos por ahora- de este método. Es por eso que entendemos debería limitarse este medio de notificación -al menos en una primera etapa-, para comunicar aquellos actos de mero trámite o de menor trascendencia, dejando afuera a aquellos que por su relevancia pudieran ocasionar un perjuicio grave al interesado (actos definitivos; resolución de recursos que agotan o no la vía administrativa; etc.).

VII. Notificación por edicto

El último párrafo del art. 162 del C.F. dice: "Si las citaciones, notificaciones, intimaciones, etc. no pudieran practicarse en la forma antedicha por no conocerse el domicilio del contribuyente, se efectuarán por medio de edictos publicados durante cinco (5) días en el Boletín Oficial".

La notificación importa un conocimiento cierto del acto por el destinatario, a diferencia de la publicación que supone un conocimiento ficto por los eventuales afectados [55]. Entendemos que la notificación por edicto sólo podría considerarse en forma totalmente excepcional.

La norma prevé su utilización en aquellos supuestos en que no se conociera el domicilio del contribuyente o responsable, por lo que resultaría imposible notificar por los restantes medios en el domicilio conocido por la Administración tributaria [56]. Algunos autores sostienen que de esta forma podría inferirse que si los organismos recaudadores cuentan con algún domicilio registrado, y el contribuyente no se encuentra en ese lugar porque se mudó, o desapareció el edificio, etc., ya no se configuraría el supuesto de desconocimiento de domicilio [57].

55 GORDILLO, Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo*, cit., tomo 4, pág. V-6.

56 Cam. Apel. Cont. Adm. Mar del Plata, 19/5/09, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c. Alcoba Hugo Pascual s. Apremio", causa P-1287-MP2.

57 Jorge Héctor DAMARCO, conferencia dictada en la AAEF el 24/3/1994 en el ámbito del "Seminario intensivo de procedimiento tributario", dirigido

De cualquier forma, es válido recordar que este tipo de notificación -incluida en los códigos procesales-, fue pensada fundamentalmente en aquellos casos en que se desconocía la identidad de la persona a la que se pensaba notificar ("persona incierta"). Es lo que ocurre en una sucesión, en donde se ignora quiénes serían los que tendrían derechos sobre la herencia del causante, o en un proceso de quiebra cuando se intenta convocar a los acreedores del fallido.

Muy distinto es el caso del procedimiento tributario, sobre todo en el ámbito provincial, donde -por las características de los tributos que se pretenden recaudar-, el Fisco cuenta con instrumentos y elementos para ubicar al deudor (lugar de ejercicio de la actividad; ubicación de bienes inmuebles sujetos al impuesto inmobiliario, etc.). Incluso en la actualidad, se utilizan medios tecnológicos que el propio Fisco publicita como elementos de gran utilidad para el descubrimiento de maniobras de evasivas, como son las imágenes satelitales [58]. Por ende es improbable que tenga asidero el argumento del desconocimiento del domicilio, cuando es la Administración tributaria la que se encuentra en mejor posición y -más aun hoy- con todos los medios a su alcance, para la ubicación del contribuyente.

Hemos visto cómo en la práctica se han publicado edictos a grandes números de contribuyentes, aun conociéndose sus domicilios y pudiendo efectuar las notificaciones en esos sitios. Prueba de ello, es que el Fisco continuaba enviando liquidaciones impositivas a los respectivos domicilios. En aquellas oportunidades el emplazamiento se efectuó en periódicos de circulación local, indicándose en algunos casos únicamente el número de matrícula del inmueble, sin consignarse siquiera el nombre del contribuyente.

por los doctores Vicente Oscar DÍAZ y Jorge Héctor DAMARCO.

58 Por este método se han descubierto silos, inmuebles rurales y construcciones no declaradas.

Con estas intimaciones por vía de edictos, se ha pretendido fundamentalmente interrumpir el curso de la prescripción de las obligaciones impositivas. Entonces, aquellas obligaciones que no habían sido intimadas por la Administración tributaria en el plazo correspondiente y que se encontraban a punto de fenecer por el paso del tiempo, se verían reavivadas e indemnes para el cobro fiscal.

Estos pretendidos actos interruptivos, fueron cuestionados en la Justicia y posteriormente desechados por algunos magistrados, debido a que no se intentó siquiera ubicar al contribuyente en alguno de sus posibles domicilios, ni tampoco se verificó el supuesto de "persona incierta" al que hacíamos alusión precedentemente [59].

Solamente podría recurrirse a este medio en alguna hipótesis, pero deberían agotarse previamente las fórmulas naturales de notificación al contribuyente. Reiteramos que la Administración está en perfectas condiciones para obtener información. Puede así, solicitar informes al Registro de las Personas o demás organismos en situación de aportar elementos (vg.: Registro de Reincidencia).

Sin dudas que se trata de un medio muy cómodo para el Fisco, ya que notifica a cientos de miles de personas en una sola publicación, pero indudablemente sigue generando gran inseguridad jurídica debido a que difícilmente el contribuyente tome noticia de la intimación.

VIII. Conclusiones

A. Al intentar dar a conocer los actos y resoluciones al contribuyente, no deben perderse de vista los derechos constitucionales que se encuentran involucrados con cada intimación o comunicación. Ante la duda sobre la eficacia de una notificación, debe prevalecer el principio *in dubio pro actione* y el de la buena fe administrativa.

B. El particular tiene derecho a ser notificado por medios idóneos y fehacientes, es decir que debe contar efectivamente con la posibilidad de conocer íntegramente el acto que se le pretende comunicar.

C. Hemos destacado lo valioso del sistema informático para el mejor desarrollo del procedimiento administrativo, pero entendemos que para la notificación electrónica, debe tenerse en cuenta la importancia del acto que se notifica así como las consecuencias del mismo. Si se trata de resoluciones o actos que por su relevancia pudieren ocasionar perjuicios insalvables al interesado, deberán usarse los métodos clásicos de notificación -criterio de la recepción-, proveyendo a la comunicación de todas las formalidades necesarias para preservar la seguridad jurídica que merece todo ciudadano. No debe depararle la misma rigurosidad a la notificación de una vista o rechazo de un reclamo, que a la intimación a acompañar los aportes a las cajas previsionales de los abogados o demás cuestiones que hacen a elementos aleatorios del procedimiento.

D. La notificación por edicto es excepcional y entendemos inaceptable su utilización en forma masiva. Su inconstitucionalidad es todavía más flagrante cuando se publican sólo las nóminas con las matriculas de inmuebles que revisten deuda en el impuesto inmobiliario, sin indicar nombre y demás datos del contribuyente. La Administración se encuentra en una posición inmejorable, contando con todos los medios necesarios para la ubicación de los contribuyentes. Sobre todo, en la actualidad, con la gran capacidad de los medios tecnológicos de los que también se vale la Administración tributaria.

59 Juz.Cont.Adm. N° 1, 27/8/2008, "Raimundi, Ricardo A. c/Mun. de La Plata s/Pretensión anulatoria", inédito.

Este libro se terminó de imprimir en Marzo de 2014,
en Bibliográfika de Voros S.A, Buenos Aires, Argentina.