DEBATES

Derecho procesal administrativo, financiero y tributario

#15

MAY

2025

CE DF DT

CENTRO DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO Y DERECHO TRIBUTARIO

DERECHO - UBA

FACULTAD DE DERECHO

U. B. A.

PROPIETARIO
Facultad de Derecho,
Universidad de
Buenos Aires

DIRECTOR
Horacio Corti

SUBDIRECTOR
Pablo Revilla

CONSEJO EDITORIAL
Fabiana H. Schafrik
Gladys V. Vidal
Horacio F. Cardozo
Patricio Urresti
Juan Manuel Álvarez Echagüe

**Responsables de
este número:**

DIRECTOR
Luis Marcelo Nuñez

COORDINADOR
Alejandro Mora

DISEÑO
Sofía Aguirre Addy

Centro de Estudios de Derecho Financiero y Derecho Tributario
Facultad de Derecho, Universidad de Buenos Aires
Av. Figueroa Alcorta 2263 (C1425CKB)
www.derecho.uba.ar - cedfdt@derecho.uba.ar

ISSN 2953-450X

Publicación periódica registrada en DNDA

Revista DEBATES

Derecho procesal administrativo, financiero y tributario

Nº 15 - Año V - Marzo 2025

ÍNDICE

Editorial
Luis Marcelo Nuñez 6

Palabras introductorias
Derecho financiero: autonomía, técnicas complementarias y soberanía
Horacio Corti 15

I. APORTES EN EL PLANO NACIONAL

El plazo razonable en los procedimientos tributarios a partir de la reforma a la ley 19.549 por la Ley 27.742
Eduardo Raúl Mujica 27

La modificación a la ley de procedimientos administrativos por la ley N° 27.742 y su aplicación en el procedimiento y proceso tributario
Sebastián P. Espeche 61

Aplicación de la denuncia de ilegitimidad en el procedimiento tributario con la modificación de la ley 27.742 al procedimiento administrativo
Eugenio Sideris 79

Las implicaciones de la ley N° 27.742 y su vinculación con el amparo del Tribunal Fiscal de la Nación
José Daniel Barbato 104

El silencio de la Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA) con sentido positivo
Fernando M. Vaquero 114

El silencio positivo en el procedimiento tributario: impacto, alcances y desafíos tras la Ley de Bases
Maximiliano Visús 124

Fundamentos del derecho procesal tributario
José Bellorini 133

Requisitos de la acción de repetición: ¿declaración jurada rectificativa en menos?
Francisco Peris 147

Pagos a cuenta del Impuesto PAIS: procedimiento para su recupero por parte de los importadores
Alejandro Julián Mora 152

Excepciones al reclamo administrativo previo a la interposición de la acción judicial de repetición en materia tributaria
Harry Schurig 160

Análisis de la ley 27.742 y sus implicancias en el procedimiento tributario
Oscar Alberto Yulan 175

Las vías procesales de impugnación y/o discusión de un eventual ajuste del fisco nacional
Gloria María Gurbista, Carolina Schmidt y María Victoria Tavarnie 188

La necesidad de reflexionar sobre la aplicación de formas colaborativas para la resolución de controversias en nuestro país
Fabiana Schafrik 194

La suspensión del uso plano de la CUIT: requisitos legales y jurisprudenciales para que ARCA las pueda aplicar
Gastón Vidal Quera 199

La expansión del principio de realidad económica: entre la eficacia tributaria y la erosión de la seguridad jurídica
Gastón Armando Miani 204

Análisis crítico de la multa por omisión de impuestos
Carolina Calello 221

Las modificaciones de la ley 27.743 a la cuarta categoría de ganancias: los ejes procesales de las cuestiones suscitadas
Luciana Belén Casadavant y Diana María Queirolo 249

Nuevos supuestos legales de inexigibilidad del agotamiento previo de la instancia administrativa. Su proyección al procedimiento tributario
Lucas Gutierrez 263

II. APORTES EN EL PLANO LOCAL

Los plazos de prescripción fijados en la legislación de fondo se imponen a las provincias y municipios. Inconstitucionalidad del art. 2532 del CCYCN
Cristina B. Di Benedetto 273

La necesidad de crear tribunales especializados en “derecho intrafederal”
Laura Karschenboim 285

Notas particulares de la acción de repetición tributaria en la Provincia de Buenos Aires
Federico R. Sanchez Almeyra 322

Aspectos sobresalientes de la acción de repetición en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires
María Florencia Fontana 345

La inapelabilidad por el monto en los juicios de ejecución fiscal de tributos y otras obligaciones de naturaleza no sancionatoria en el fuero contencioso administrativo y tributario de la Ciudad de Buenos
Pablo Levinis 356

Herramientas procesales para proteger los derechos de los contribuyentes ante la permanente generación de saldos a favor en materia del impuesto sobre los ingresos brutos
Nicolás Nogueira Castellini 363

El amparo por mora en materia tributaria en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires
Guillermina Gamberg y Patricio E. Urresti 382

Dos cuestiones controvertidas en el Convenio Multilateral: la impugnación judicial de las resoluciones de la Comisión Plenaria y el procedimiento del Protocolo Adicional
Rodrigo Lema 402

III. APORTES EN EL PLANO INTERNACIONAL

Para evitar la doble imposición. El caso de las determinaciones conjuntas de precios de operaciones internacionales. Una aproximación a los procedimientos de acuerdo mutuo en el marco de los convenios
Sergio Daniel Vergara y Julieta Demartino 414

Mecanismos de resolución de conflictos tributarios derivados del Régimen de Incentivo para Grandes Inversiones (RIGI)
Ariadna Laura Artopoulos 455

EDITORIAL

I. Introducción

En la actualidad, los particulares enfrentan constantes desafíos para desenvolverse en el sistema tributario argentino, el cual ha sido asemejado a un laberinto[1], cumplir con sus obligaciones, tanto formales como materiales, y ejerciendo sus derechos.

La complejidad normativa, la falta de claridad en los procedimientos y la excesiva discrecionalidad que frecuentemente exhiben las administraciones tributarias, generan incertidumbre. Además, la limitada protección de los derechos de los contribuyentes fomenta la litigiosidad e incrementa costos innecesarios para todas las partes involucradas.

La propuesta de este ejemplar de la Revista "Debates" es adentrarse en ese laberinto, analizando en profundidad sus caminos procedimentales y procesales e identificando algunos de sus problemas y desafíos.

Para ello, se presenta una serie de trabajos que abordan, desde diversas perspectivas y ámbitos jurisdiccionales, los recientes cambios normativos y los desafíos actuales en materia de procedimientos y procesos financieros y tributarios.

Los aportes se inscriben en tres planos diferenciados: nacional, local e internacional, lo que refleja la amplitud temática con la que se encaró su elaboración. Los autores, todos destacados especialistas en la materia que dedicaron generosamente su tiempo y su conocimiento a este proyecto, ofrecen análisis profundos y valiosos, tanto doctrinales como prácticos.

Esto permitió mantener un equilibrio editorial entre la finalidad recaudatoria del fisco, buscando la eficacia, y la protección de los derechos de los contribuyentes en el actual escenario jurídico-tributario.

Considero que la variedad de temas –desde reformas legislativas hasta mecanismos de solución de controversias internacionales– honra el compromiso de la Revista de explorar, de manera exhaustiva y crítica, el derecho financiero en general, y los mecanismos procedimentales y procesales tributarios en particular, en sus múltiples ópticas y dimensiones.

II. Aportes en el plano nacional

En el ámbito nacional, varios trabajos se centran en la necesaria adaptación del procedimiento tributario federal a las nuevas exigencias normativas y en la discusión de cuestiones sustantivas del derecho tributario argentino.

Un eje central de esta edición lo constituyen las recientes reformas legislativas introducidas por la Ley Nº 27.742 (conocida como "Ley de Bases") a la Ley Nacional de Procedimientos

[1] El término "laberinto" en materia de tributación argentina remite, inevitablemente, al concepto acuñado "laberinto de la coparticipación federal" utilizado por diversos autores como el querido profesor José Osvaldo Casás para describir la complejidad del sistema de distribución de recursos fiscales en Argentina. Uno de los primeros en emplear esta expresión fue el economista y profesor de la Universidad de Toronto Richard Bird, quien, en una de sus visitas al país, acuñó el término para ilustrar gráficamente el intrincado esquema de distribución primaria de recursos tributarios nacionales. Bátiz, Marcelo, "Coparticipación: cuánto aporta y se lleva cada Provincia", ADN Río Negro, 20/09/2020.

Administrativos Nº 19.549, que impactan de lleno en el procedimiento administrativo tributario. También se analiza el impacto de la Ley Nº 27.743 en ciertos aspectos procesales.

Sobre este punto, Eduardo Mujica analiza en detalle la incorporación del derecho al plazo razonable en el procedimiento administrativo y su aplicación en los procedimientos tributarios. Su trabajo destaca la consagración expresa del derecho a un plazo razonable en las actuaciones administrativas, subrayando la importancia de esta garantía para asegurar una tutela judicial efectiva en materia tributaria. Por su parte, Sebastián Espeche, en "Reforma a la Ley 19.549 y su implicancia en el procedimiento y proceso tributario", examina las modificaciones introducidas por la Ley 27.742, evaluando sus implicancias tanto en sede administrativa como judicial. Este autor sostiene: "...la normativa reciente hace real y veraz el derecho a la tutela administrativa y judicial efectiva cumpliendo con los compromisos asumidos en los tratados internacionales de derechos humanos". En otras palabras, remarca el significativo cambio de paradigma al evitarse el agotamiento de la instancia administrativa para que la justicia reconozca los derechos y garantías constitucionales.

Así, ambos autores, desde perspectivas complementarias, demuestran cómo la normativa reciente busca agilizar y modernizar los procesos tributarios a nivel nacional, sin descuidar las garantías del contribuyente.

En línea con estas innovaciones procedimentales, otros aportes profundizan en mecanismos específicos de protección y control dentro del procedimiento administrativo tributario y del proceso contencioso, varios de ellos reforzados o modificados por la nueva normativa.

Eugenio Sideris, por ejemplo, aborda el instituto de la denuncia de ilegitimidad tras la reforma legal, y analiza cómo se aplica este remedio en el ámbito tributario a la luz de la Ley 27.742. Daniel Barbato, por su parte, explora la interacción entre las reformas procedimentales y la figura del amparo por demora ante el Tribunal Fiscal de la Nación, y se detiene en el impacto de la Ley de Bases en esta acción expedita destinada a contrarrestar la inactividad o mora de la Administración. Su análisis enfatiza que el silencio o la dilación indebida por parte del Fisco no deben frustrar los derechos del ciudadano, y destaca las vías reforzadas para instar a la Administración tributaria nacional a actuar oportunamente.

Se incorporan dos contribuciones fundamentales al estudio del silencio administrativo en materia tributaria: Fernando Vaquero examina el silencio positivo en el marco de la Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA), y Maximiliano Visus analiza la actuación deliberadamente silenciosa de la administración tributaria federal y sus implicancias para los derechos del contribuyente.

En una línea de reflexión general, José Ignacio Bellorini propone un abordaje conceptual del derecho procesal tributario como rama autónoma del conocimiento jurídico, a partir de un enfoque integrador que lo diferencia del derecho procesal general y del derecho tributario sustantivo.

Francisco Peris, por su parte, reflexiona sobre la exigencia de la presentación de una declaración jurada rectificativa como condición en la repetición de una obligación tributaria, advirtiendo en ello un criterio absolutamente arbitrario y de excesivo rigorismo formal, que se aparta de la legislación aplicable.

En sintonía con la creciente preocupación por la eficacia de los recursos administrativos, Alejandro Mora -invalorable coordinador de la presente edición- aporta un estudio sobre un aspecto de gran actualidad: los problemas operativos y normativos derivados del régimen del Impuesto PAIS. En "Pagos a cuenta del Impuesto PAIS: procedimiento para su recupero por parte de los importadores", Mora realiza un análisis minucioso del marco legal y reglamentario que originó la generación de saldos a favor de los importadores (por diferencias de alícuotas o por la pérdida de vigencia de dicho tributo). El autor sostiene que, ante la ausencia de un procedimiento específico de devolución de esos saldos, corresponde recurrir al reclamo administrativo previo según lo establecido en la Ley 19.549, y destaca asimismo los límites existentes para acceder al Tribunal Fiscal en estos supuestos. Su trabajo combina una sólida base normativa con propuestas operativas claras, lo que resulta particularmente útil en un contexto de alta litigiosidad tributaria vinculada al comercio exterior.

Otro grupo de contribuciones en el plano nacional se ocupa de los requisitos y vías procesales para acceder a la justicia en materia tributaria, así como de los mecanismos alternativos de resolución de conflictos.

En cuanto a los requisitos de admisibilidad de las demandas, dos trabajos examinan críticamente la exigencia tradicional del reclamo administrativo previo antes de litigar. Harry Schurig revisita este instituto clásico del derecho tributario argentino, y analiza sus fundamentos y su vigencia a la luz de la experiencia contemporánea. En consonancia con ese debate, Oscar Yulan desarrolla la principal excepción jurisprudencial y doctrinal a esa exigencia: la innecesariedad de agotar la instancia administrativa cuando la pretensión del contribuyente versa sobre la inconstitucionalidad de la norma tributaria aplicable. Yulan explica cómo tanto los tribunales como la doctrina, han ido reconociendo que exigir el reclamo previo en casos de planteos constitucionales supone una dilación injustificada del acceso a la justicia, sentando así las bases para una vía más expedita en defensa de los derechos constitucionales del contribuyente.

Por su parte, y completando el panorama de las defensas y remedios procesales, Gurbista, Schmidt y Tavarnie analizan las vías procesales de impugnación mediante las cuales es posible cuestionar un eventual ajuste del Fisco Nacional, centrándose, en particular, en los presupuestos exigidos para la promoción de una acción declarativa de certeza.

Desde una perspectiva orientada a la búsqueda de soluciones alternativas al conflicto, Fabiana Schafrik examina los "acuerdos conclusivos" como mecanismos de resolución de controversias en sede administrativa.

Schafrik propone, con una visión prospectiva y transformadora, una serie de criterios para la implementación eficaz de los acuerdos conclusivos dentro del sistema tributario nacional, lo que permite advertir el enorme potencial de esta herramienta para agilizar la resolución de disputas fiscales y preservar las garantías.

Varios trabajos abordan la tensión permanente entre la eficacia en la recaudación y el respeto por las garantías, los procedimientos y los procesos legales. Esta tensión –la eficiencia recaudatoria frente a las garantías del contribuyente– es un eje transversal que subyace en numerosos análisis. Así, Gastón Vidal Quera estudia la figura de la cancelación de la CUIT (Clave Única de Identificación Tributaria) dispuesta por el Fisco como mecanismo de control y, por cierto, de

sanción administrativa. Su trabajo analiza los alcances de esta drástica medida -que puede implicar la virtual "muerte fiscal" de un contribuyente- y explora sus fundamentos y límites, y pone en perspectiva el delicado equilibrio entre las facultades de la Administración para combatir la evasión y el respeto al debido proceso y la continuidad de la actividad económica del contribuyente. Por otro lado, Gastón Miani ofrece un aporte doctrinal de gran relevancia titulado “La expansión del principio de realidad económica: entre la eficacia tributaria y la erosión de la seguridad jurídica”. En este artículo, Miani analiza cómo la creciente aplicación del principio de realidad económica en la determinación de obligaciones tributarias –privilegiando la sustancia económica sobre las formas jurídicas– ha potenciado la eficiencia del sistema recaudatorio, pero, al mismo tiempo, puede comprometer la certeza y seguridad jurídica de los contribuyentes. El autor plantea casos y ejemplos en los que la Administración tributaria recurre a este principio para gravar hechos imponibles no previstos formalmente, alertando sobre el riesgo de que una interpretación económica excesivamente amplia afecte principios básicos como la legalidad y la previsibilidad en materia impositiva. Ambos trabajos, desde enfoques distintos, convergen en la necesidad de armonizar las potestades fiscales con el Estado de Derecho, y de evitar que la necesidad de recaudar sacrifique los derechos y garantías de los ciudadanos.

Merece atención especial el aporte de Carolina Calello, quien, en “Análisis crítico de la multa por omisión de impuestos”, realiza un exhaustivo examen del régimen sancionatorio tributario. Calello se centra en el artículo 45 de la Ley 11.683, que prevé la multa por omisión, y cuestiona su aplicación mecánica y objetivada por parte de la Administración y de los tribunales.

A través de una rigurosa revisión doctrinal y jurisprudencial, la autora remarca la necesidad de incorporar el elemento subjetivo de la culpa en el análisis de estas infracciones: no todo incumplimiento en el pago de un tributo debe presumirse automáticamente doloso o negligente. Calello advierte sobre los riesgos de sostener presunciones automáticas de negligencia que liberen a la autoridad de probar la intención o culpa del contribuyente, y destaca la figura del error excusable como eximente que debe ser considerada con mayor detenimiento. Incluso plantea reparos de índole constitucional frente a interpretaciones excesivamente amplias del tipo infraccional, las cuales podrían vulnerar el principio de culpabilidad y el derecho de defensa. Su trabajo es indispensable para repensar el régimen sancionatorio tributario desde una perspectiva más garantista, alineada con los principios del derecho administrativo sancionador moderno, promoviendo un enfoque en el cual la sanción tributaria sea proporcional y fundamentada en una real reprochabilidad de la conducta del contribuyente.

Finalmente, en el plano nacional, este ejemplar aborda las novedades legislativas y tributarias recientes que impactan en el sistema impositivo argentino. Diana Queirolo y Luciana Casadavant examinan la importante reforma introducida por la Ley Nº 27.743 en el Impuesto a las Ganancias respecto de las rentas del trabajo personal –la denominada cuarta categoría del gravamen–. En su análisis, abordan los ejes procesales y las diversas cuestiones suscitadas por esta modificación legal, evaluando cómo el nuevo esquema de tributación de los ingresos laborales repercute en la relación fisco-contribuyente, en la equidad del sistema y en la litigiosidad potencial.

A su vez, Lucas Gutiérrez identifica y analiza varios escenarios jurídicos novedosos surgidos a partir de las últimas reformas fiscales generales. El autor sostiene que la reforma legal presenta a la vía contencioso administrativa como una vía idónea -alternativa a la acción declarativa y a la acción de amparo- para plantear la inconstitucionalidad de resoluciones generales de ARCA o leyes tributarias directamente en sede judicial.

De esta manera, los aportes de Queirolo, Casadavant y Gutiérrez ilustran sobre las transformaciones más recientes en la legislación impositiva nacional y sus implicancias prácticas inmediatas.

III. Aportes en el plano local

Varios de los trabajos compilados abordan el derecho tributario local y cuestiones vinculadas al federalismo fiscal argentino, y analizan la interacción entre distintas jurisdicciones en nuestro país federal. Las problemáticas tributarias subnacionales ocupan un lugar destacado en esta edición, ya sea mediante el análisis de procedimientos administrativos y judiciales en provincias o en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o bien a través de reflexiones sobre la distribución de competencias entre la Nación, las provincias y los municipios.

Desde una perspectiva constitucional y orgánica, Cristina Di Benedetto presenta un profundo análisis sobre el federalismo fiscal y los límites jurídicos entre la Nación y las provincias. En su trabajo titulado “Los plazos de prescripción fijados en la legislación de fondo se imponen a las provincias y municipios. Inconstitucionalidad del art. 2532 del CCyCN” Di Benedetto examina si los plazos de prescripción de las obligaciones tributarias establecidos en la legislación de fondo (es decir, legislación civil y penal: Código Civil y Comercial de la Nación y Código Penal de la Nación) deben regir en las jurisdicciones provinciales y municipales. La autora argumenta, con sustento constitucional, que las provincias no pueden apartarse de ciertos parámetros de la legislación de fondo en materia de prescripción, y analiza la posible inconstitucionalidad del art. 2532 del Código Civil y Comercial. Este estudio plantea una cuestión medular del derecho intrafederal: hasta qué punto las autonomías locales encuentran límites en aras de la seguridad jurídica y la igualdad ante la ley en todo el territorio nacional. Asimismo, recuerda la función liberadora con la que se creó el instituto de la prescripción en la legislación de fondo, función que muchas veces se ve afectada por la cantidad de causales de interrupción del curso de la prescripción de las normas locales, no previstas en la legislación de fondo y por lo tanto inconstitucionales.

Por otro lado, Laura Karschenboim aborda la necesidad de adecuar las instituciones judiciales a la realidad del federalismo fiscal actual. En “La necesidad de crear tribunales especializados en derecho intrafederal”, Karschenboim postula la creación de órganos judiciales especializados para dirimir disputas de naturaleza intrafederal, es decir, aquellas que involucran tanto normas o autoridades nacionales y provinciales. Su propuesta se basa en la constatación de que los conflictos tributarios en un país federal a menudo trascienden la órbita de una única jurisdicción (por ejemplo, casos en los que se discute la distribución de bases imponibles entre provincias, o la constitucionalidad de un tributo local frente a normas nacionales) y que el diseño institucional actual no ofrece canales idóneos y expeditos para resolverlos. La autora argumenta que tribunales especializados en derecho público interjurisdiccional podrían aportar mayor coherencia y eficacia a la resolución de

estos conflictos, garantizando una aplicación más uniforme de los principios federales y evitando dilaciones o contradicciones entre fueros.

Además de estas reflexiones estructurales, la revista incorpora varios estudios centrados en procedimientos tributarios provinciales y locales, de marcada relevancia práctica. Federico Sánchez Almeyra, por ejemplo, analiza la acción de repetición en la Provincia de Buenos Aires, es decir, el proceso mediante el cual un contribuyente provincial reclama la devolución de tributos indebidamente abonados. Su trabajo desmenuza la normativa y la jurisprudencia bonaerense aplicable a estos reclamos, y destaca las particularidades que diferencian el procedimiento de repetición provincial del régimen nacional, y aporta recomendaciones para optimizar su ejercicio por parte de los contribuyentes. En el plano de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Florencia Fontana también aborda la figura de la acción de repetición incursionando en una serie de interrogantes que surgen de la práctica.

Pablo Levinis, por su parte, estudia un aspecto procedimental específico en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires: la inapelabilidad por razón del monto en los juicios de ejecución fiscal. En su artículo, Levinis examina la regla por la cual, en el fuero Contencioso Administrativo Tributario y de Consumo, ciertas ejecuciones fiscales de baja cuantía no admiten recurso de apelación. Analiza el fundamento y el alcance de este límite impugnativo y discute sus implicancias para el derecho de defensa y la tutela judicial efectiva en el ámbito local, aportando una mirada crítica sobre si la cuantía económica de la pretensión justifica restricciones al doble grado jurisdiccional.

En conjunto, los aportes de Almeyra, Fontana y Levinis ilustran diversos desafíos procedimentales en el ámbito tributario subnacional, y proporcionan herramientas analíticas y soluciones concretas para mejorar la eficacia y la justicia de los trámites tributarios en el plano local.

También desde una perspectiva centrada en los tributos locales, se destaca el trabajo de Nicolás Nogueira, quien presenta un estudio titulado “Vías procesales para cuestionar la generación de saldos a favor en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos”. En él, Nogueira analiza los mecanismos judiciales y administrativos disponibles para impugnar las situaciones en las que, dentro del régimen del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, se generan saldos a favor del contribuyente que la administración tributaria local no reconoce o no restituye. El estudio de Nogueira proporciona herramientas conceptuales y prácticas para litigar o gestionar estas controversias, que son cada vez más frecuentes.

En el plano de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Patricio Urresti y Guillermina Gamberg presentan un aporte enfocado en asegurar la celeridad y eficacia de la tutela de los derechos del contribuyente ante la inacción de la administración local. En “Amparo por mora en CABA”, estos autores analizan la acción expedita disponible en la ciudad porteña para hacer frente al silencio o demora injustificada de la Administración Tributaria de CABA. Su trabajo describe el encuadre legal del amparo por mora, los requisitos para su procedencia y la jurisprudencia reciente que la delimita, a la vez que la compara con remedios análogos en el ámbito nacional. Urresti y Gamberg destacan la importancia de contar con vías rápidas y eficaces que permitan instar al Fisco local a emitir prontamente los actos o las resoluciones pendientes. Este aporte no solo examina la herramienta procesal en sí, sino que también refleja un afán garantista

compartido por varios trabajos de la edición, que consiste en evitar que el contribuyente quede rehén de dilaciones burocráticas, tanto en la jurisdicción nacional como en la Ciudad de Buenos Aires.

Finalmente, en materia de procedimientos interjurisdiccionales en el sistema federal, Rodrigo Lema estudia "Dos cuestiones controvertidas en el Convenio Multilateral: la impugnación judicial de las resoluciones de La Comisión Plenaria y el procedimiento del Protocolo Adicional". Los aspectos procedimentales que aborda son actuales, conflictivos y relevantes. Por un lado, Lema describe en detalle las dificultades que surgen al intentar la revisión judicial de las decisiones de la Comisión Plenaria del Convenio Multilateral, que agotan la instancia administrativa interjurisdiccional, tanto en lo que respecta a los tribunales competentes como a las vías impugnativas y al momento procesal oportuno para plantearlas, lo que demuestra el complejo estado de incertidumbre existente al respecto. Por otro lado, analiza las dificultades procesales que rodean al Protocolo Adicional, que ha sido postergado e inaplicado, y que, pese a ser derecho vigente desde hace más de cuatro décadas, es ignorado por los fiscos provinciales. El trabajo de Lema se relaciona con las preocupaciones de Karschenboim sobre la necesidad de ajustar las instituciones a la realidad federal, y pone de relieve que las dificultades del federalismo argentino no son solo sustantivas, sino también procedimentales, y que es imprescindible despejar las incertidumbres existentes en esa materia para fortalecer y asegurar el ejercicio efectivo del derecho de defensa, tanto de los contribuyentes como de los fiscos involucrados, ya que este derecho constituye el mecanismo protector del resto de los derechos y garantías consagrados en la Constitución Nacional.

IV. Aportes en el plano internacional

Esta edición también incorpora perspectivas internacionales, y refleja que la fiscalidad contemporánea trasciende las fronteras nacionales. En un mundo globalizado, los mecanismos de coordinación entre las administraciones fiscales de distintos países y la relación con los inversores extranjeros adquieren una importancia creciente.

En este contexto, Sergio Vergara y Julieta Demartino presentan un trabajo que analiza los mecanismos de solución de controversias fiscales a nivel internacional. En particular, estos autores analizan los procedimientos de acuerdo mutuo previstos en los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI) -instrumentos mediante los cuales las autoridades tributarias de dos Estados cooperan para resolver disputas sobre la interpretación o aplicación de un convenio tributario internacional- y examinan figuras de cooperación, como las determinaciones conjuntas de precios en operaciones internacionales (un mecanismo vinculado a fijar consensuadamente los precios de transferencia entre jurisdicciones). A través de este estudio, Vergara y Demartino muestran cómo las herramientas contempladas en los acuerdos internacionales pueden utilizarse para prevenir la doble imposición y resolver conflictos fiscales entre distintos Estados de forma coordinada, y ofrecen al lector un panorama actualizado de las vías de entendimiento y arbitraje disponibles en el derecho tributario internacional.

Por su parte, Ariadna Artopoulos centra su análisis en las relaciones fiscales con los inversores extranjeros, y analiza un novedoso mecanismo de resolución de disputas entre los inversores y el Estado argentino en materia tributaria. Este mecanismo se ha instaurado en el marco del Régimen de Incentivo para Grandes

Inversiones (RIGI), un régimen legal orientado a atraer inversiones de gran magnitud al país. Artopoulos explica cómo, a través del RIGI, se prevé una suerte de arbitraje tributario o procedimiento especial para que los grandes inversores puedan canalizar eventuales controversias impositivas con el fisco nacional de manera diferente al de los tribunales tradicionales. La autora desglosa las características de este mecanismo y evalúa su impacto potencial tanto en la seguridad jurídica ofrecida a los inversores extranjeros como en la soberanía fiscal del país. Al estudiar este reciente desarrollo normativo, se ofrece una visión crítica de las ventajas y los desafíos de implementar métodos alternativos de resolución de disputas en materia tributaria internacional, un tema de gran relevancia en un contexto en el que los países compiten por inversiones, pero también buscan preservar sus potestades tributarias.

En conjunto, las perspectivas internacionales que proporcionan Vergara, Demartino y Artopoulos subrayan la creciente incidencia de la dimensión global en la tributación doméstica. Desde la cooperación bilateral para evitar conflictos impositivos hasta las garantías ofrecidas a los inversores en el plano fiscal, estos trabajos reflejan cómo el diálogo entre jurisdicciones y la consideración de estándares internacionales se han vuelto imprescindibles para comprender y diseñar las políticas tributarias actuales.

V. Conclusión

En suma, los trabajos compilados en este número conforman un conjunto armónico que refleja los grandes temas que actualmente ocupan al derecho financiero y tributario con foco en los procedimientos y procesos administrativos y jurisdiccionales.

A través de sus aportes en los planos nacional, local e internacional, los autores abordan la adaptación de los procedimientos y procesos tributarios a las nuevas exigencias de celeridad y eficacia, la protección de las garantías constitucionales de los contribuyentes, la interacción entre las distintas jurisdicciones en un país federal, y la creciente importancia de la cooperación y los conflictos en la esfera internacional de la fiscalidad.

Cada autor, desde su respectivo ámbito de estudio y experiencia profesional, aporta claridad al diagnóstico, profundidad al análisis y propuestas concretas de mejora.

Es importante destacar la trayectoria de todos quienes han participado en esta edición cuya dirección me fue encomendada. Sin duda, cuenta con aportes de algunos de los más destacados y reconocidos académicos y profesionales argentinos especializados en la materia que nos ocupa.

La presente edición es un material que, gracias a su naturaleza digital y de acceso gratuito, cumple con creces el objetivo de nuestra Universidad de colaborar abiertamente con el aprendizaje de la asignatura examinada. Está dirigida no solo a estudiantes de grado y posgrado, sino también a profesionales del Derecho y de las Ciencias Económicas, entre otros, a quienes estos desafíos afectan cotidianamente.

La diversidad de perspectivas, respaldadas por preocupaciones comunes, mantiene la impronta que caracteriza a la Revista Debates: ser un espacio propicio para el análisis crítico y la construcción colaborativa de soluciones jurídicas a los desafíos actuales.

Al articular la teoría con la práctica y al reunir visiones desde lo nacional, local e internacional, la Revista reafirma su misión editorial de promover un debate informado, plural y constructivo que contribuya al equilibrio entre la eficacia recaudatoria del Estado y la justicia financiera y tributaria.

Luis Marcelo Nuñez

PALABRAS INTRODUCTORIAS.
DERECHO FINANCIERO: AUTONOMÍA, TÉCNICAS COMPLEMENTARIAS Y SOBERANÍA

Presentamos en esta oportunidad el número 15 de nuestra *Revista Debates*. Quinto año de nuestra publicación y segundo número de este año, que ha sido exitosamente dirigido por Luis Marcelo Nuñez y coordinado por Alejandro Mora, ambos profesores de nuestra facultad. La excelencia de los trabajos que componen este número me incentiva, como en otras oportunidades, a reflexionar sobre las características de nuestra materia a la luz de los desafíos contemporáneos. Como hemos señalado recientemente, con cita de Benvenuto Griziotti, nuestra disciplina está en una situación de "efervescencia". Así sucedía en aquel momento clave de nuestra disciplina (cuando las escuelas de derecho financiero se multiplicaban en las universidades italianas, de Pavía a Bari) y también ahora.

Me dedicaré en esta ocasión a reflexionar, de forma muy resumida, sobre la autonomía de la rama del derecho que nos ocupa, que impacta en la forma de aprehender las técnicas que nos aportan otras ramas del derecho, así como, en otro plano, sobre las características de la doctrina correlativa. Esta reflexión me la sugiere el propio criterio editorial de los colegas, ya que acertadamente han vinculado las dimensiones administrativa, procesal e internacional referidas al derecho financiero y tributario (de aquí en más, por las razones que siguen, "derecho financiero" sin más)[1].

Como en otras ocasiones me resulta pedagógico hacer un paralelismo con la reflexión epistemológica que realizó Dino Jarach a partir de su primer libro publicado en nuestro país, que lo acogió como consecuencia de su forzado exilio de su tierra natal. En dicho texto juegan un rol clave tanto el título como el subtítulo, revelando una notable capacidad de síntesis comunicativa, que nos sirve de modelo a seguir. El título utiliza el concepto que Jarach considera clave (la "piedra angular") para la comprensión: el "hecho imponible". Paralelamente, el subtítulo refiere la forma a su juicio pertinente para recortar un sector autónomo del ordenamiento, que tiene justamente en el hecho imponible su cifra: "teoría general del derecho tributario sustantivo". Dicho de forma abreviada: Jarach litiga en favor de una comprensión autónoma del derecho tributario y hace del hecho imponible el concepto mayor. Luego, es a partir de este recorte que identifica las técnicas auxiliares que aportan otras ramas del derecho. De ahí que se refiera a un derecho constitucional de contenido tributario, a un derecho administrativo de contenido tributario, a un derecho procesal de contenido tributario, a un derecho penal de contenido tributario y a un derecho internacional de contenido tributario. En su vocabulario utiliza expresiones del tipo "derecho tributario administrativo", pero deja en claro, en contestación a comentarios críticos, que se trata, en rigor, de derecho administrativo aplicado al derecho tributario (y lo mismo acaece con las restantes expresiones). A toda esta tarea de reflexión sobre cómo pensar nuestra materia la denomina, como vimos en el subtítulo,

[1] Para abreviar las referencias remito, de forma genérica, a la compilación de ensayos que bajo el título *Hacienda Pública y Constitución* estará en estos días publicado de forma digital por la editorial Jusbaires.

"teoría general". De tal forma, la ciencia del derecho respecto de nuestra materia se divide en dos sectores: la teoría general y la doctrina propiamente dicha, que se desenvuelve a partir de los recortes y categorías que estipula la teoría general.

No queremos volver sobre la perspectiva de Jarach, sino que la mencionamos para facilitar la comprensión y permitir un paralelismo conceptual para responder a los retos que nos plantea la realidad contemporánea.

Para nosotros (me refiero a una corriente de pensamiento jurídico que se asienta en una conversación euroamericana, de México a Italia, de España a Colombia, de Brasil a Francia, entre otros) el concepto mayor es "constitución financiera". Él ocupa el lugar que Jarach le asignaba al concepto de "hecho imponible". Es la piedra angular. La expresión, como hemos relatado, tiene su origen en la doctrina constitucional alemana posterior al dictado de la ley fundamental de Bonn de 1949 y se ha expandido de ahí en más a todas las culturas jurídicas euroamericanas. Sin embargo, el concepto (la idea misma) aun cuando no con la referida designación, ya se encuentra claramente propuesto y pensado por Juan Bautista Alberdi bajo la expresión "sistema rentístico constitucional", que en su propuesta está en conexión con el "sistema económico constitucional", idea que en este siglo se ha presentado como "constitución económica". Es decir, el título del clásico texto de Alberdi sobre el "sistema económico y rentístico de la confederación argentina según su constitución de 1853" puede traducirse, en palabras contemporáneas equivalentes, como la "constitución económica y la constitución financiera según el texto constitucional de 1853". Por supuesto, fue necesario el transcurso de un siglo de práctica constitucional (de mediados del siglo XIX a mediados del siglo XX) para que la idea encuentre su designación precisa: constitución financiera.

Tal como ha señalado el profesor Ricardo Lobo Torres en el primer volumen de su *Tratado*, la expresión "constitución financiera" tiene dos virtudes estratégicas: pone de manifiesto que la puerta de entrada a nuestra disciplina es la "constitución" (aspecto sustantivo de la expresión) y, a la vez, que la unidad pertinente de análisis de acuerdo al derecho positivo contemporánea, es de carácter "financiero" (aspecto adjetivo de la expresión)[2].

Ya lo anterior permite advertir el paralelismo en la segunda expresión, en tanto proponemos un pasaje de la "teoría general del derecho tributario sustantivo" a la "teoría general del derecho financiero sustantivo". Como señalamos, la unidad pertinente de análisis de acuerdo al derecho positivo contemporáneo es el derecho financiero.

En resumen: del concepto mayor "hecho imponible" a "constitución financiera" y de una "teoría general del derecho tributario sustantivo" a una "teoría general del derecho financiero sustantivo".

Esto significa que:

a) existe una rama en el ordenamiento jurídico positivo contemporáneo que llamamos "derecho financiero";

[2] Lobo Torres, Ricardo, Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributario, Renovar, Volumen 1, 2009.

b) el concepto mayor a partir del cual dicha rama se recorta y define es el de "constitución financiera";

c) correlativamente el área del saber se denomina "derecho financiero";

d) las técnicas correlativas de otras ramas se identifican por referencia a lo financiero, así las técnicas administrativas se agrupan como "derecho administrativo de contenido financiero" o las técnicas penales como "derecho penal de contenido financiero", las técnicas procesales como "derecho procesal de contenido financiero" y así sucesivamente con las demás técnicas y áreas.

Esta visión implica reanudar la fuerte tradición que afirma la autonomía del derecho financiero (desde Benvenuto Griziotti a Fernando Sainz de Bujanda, desde Carlos Giuliani Fonrouge a Mauricio Plazas Vega) pero a partir de un razonamiento que no se basa sólo en caracteres del área específica, sino en razonamientos de tipo constitucional, en línea, además, con el desenvolvimiento histórico de la práctica constitucional, tal como se viene desarrollando desde fines del siglo XVIII (hito simbólico: la Constitución de los Estados Unidos) hasta la actualidad (hito simbólico reciente: la Constitución de la Ciudad de México, que vincula de forma expresa hacienda pública y derechos humanos). En el ínterin hitos como la oleada constitucional de posguerra (allí la Constitución de Italia de 1948, que incorpora el deber de contribuir), la segunda oleada europea en concordancia con los procesos de transición democrática con la caída de las dictaduras (allí la Constitución de España de 1978, que extiende los principios al gasto público) y, para no abundar en referencias, la oleada latinoamericana de las últimas décadas del siglo XX (allí la Constitución de Colombia de 1991, que establece gastos prioritarios). En ese contexto histórico, claro, se inserta nuestra reforma constitucional de 1994, que entre otras cuestiones establece pautas expresas respecto de la asignación presupuestaria de los fondos del tesoro, conforme artículo 75, inciso 8, CN.

La pertinencia de este enfoque tiene una variedad de fundamentos, pero quisiera destacar aquí uno vinculado a nuestra estricta contemporaneidad. De acuerdo a la opinión pública uno de los problemas fundamentales de nuestra sociedad es el "déficit fiscal". No es mi interés discutir las razones en particular o las interpretaciones que se movilizan en torno a dicha idea. Lo que es claro es que es un hecho y que, a la vez, las políticas públicas actuales están orientadas, bien o mal (no es éste tampoco el lugar para discutirlo), con respecto al "déficit fiscal". Ahora bien, según nuestra perspectiva el concepto de "déficit fiscal" así como la problemática a su respecto están en el corazón de nuestra disciplina. Pensar jurídicamente el déficit fiscal es uno de nuestros retos. Ello supone que nuestra disciplina puede abordar de forma directa, sin intermediarios de otras técnicas u otras doctrinas, la relación entre ingresos y gastos públicos. Esto sería imposible desde la óptica clásica, pues se trataría sí de un problema de "finanzas públicas" (ciencias sociales sobre todo el fenómeno financiero) pero no desde un estricto derecho tributario. Punto que nos lleva a otra tesis, que aquí no trataremos pero que mencionamos, que afirma que la institución central del derecho financiero es el presupuesto público, por la siguiente sencilla razón: es la técnica que vincula gastos e ingresos (en razón de su estructura normativa) y que, por tal motivo, permite visualizar el conjunto del derecho financiero. Tesis, por lo demás, que se

hunde en nuestra tradición, ya que fue afirmada en el siglo XIX por José Terry (quien al iniciar sus clases señalaba que el presupuesto encierra "toda la materia que constituye la ciencia y el arte financiero") y en el siglo XX por Álvaro Rodríguez Bereijo, en su invalorable síntesis de nuestra ciencia que realizó en los años setenta del siglo pasado.

En varias oportunidades definimos, analizamos y narramos la historia del concepto de constitución financiera. Bástenos recordar aquí algunas definiciones alternativas propuestas: subsector de las constituciones que regula en lo esencial el financiamiento de su efectividad; estructuración y regulación constitucional del poder financiero público y de los fondos del tesoro; respuesta constitucional a los desafíos financieros fundamentales que se les presenta a los sujetos políticos, hoy en día bajo la forma de la estatalidad. En diferentes ensayos venimos exponiendo las características básicas de la teoría basada en la idea de constitución financiera, tanto en lo referido a sus relaciones con el resto del ordenamiento constitucional (según términos ya consolidados: instrumentalidad y dependencia causal) como en su estructuración interna (análisis de sus elementos, sean fondos, técnicas, estándares o diseños institucionales). Esa analítica (que presentamos en términos de un doble estudio funcional, dedicado a las relaciones, y estructural, dedicado a los elementos) es la que permite, en primer lugar, abordar el "derecho constitucional financiero": reconstruir de forma técnica la específica constitución financiera plasmada en cada uno de los derechos positivos nacionales.

Es decir, la exposición de la teoría general, que tiene en su corazón el concepto de constitución financiera, abre el camino para poner de manifiesto el primer sector relevante para nuestro estudio: el "derecho constitucional financiero". De aquí las preguntas constitucionales significativas: cómo están pensados los fondos del tesoro (art. 4, CN); cuáles son las técnicas previstas para su conformación y asignación (presupuesto, tributos, etc.); cuáles son las pautas aplicables (deberes y principios); cuál es el diseño institucional referido a la creación de las técnicas (órganos y procesos).

Los derechos constitucionales contemporáneos claramente piensan, estructuran y regulan el poder financiero público de forma sistemática y unificada, no un supuesto "poder tributario" (en todo caso éste es una faceta del poder financiero público). Ya la simple mención del referido artículo 75, inciso 8, CN, pone de manifiesto las interconexiones, al nivel de las pautas (es decir: principios), entre todos los gastos federales (vehiculizados por la ley convenio de coparticipación y las leyes de presupuesto) y, a la vez, entre ingresos y gastos públicos. Punto adicional de justificación: parece imposible pensar el federalismo sólo en términos tributarios. De hecho, la propia ley convenio es en sí misma un instrumento financiero, como surge a simple vista, al tener en cuenta que se refiere a tributos y a la asignación de fondos (la masa formada por la recaudación de aquellos), es decir, al gasto público.

Es con posterioridad a este desarrollo que resulta posible delimitar el ámbito específico del ordenamiento que llamamos "derecho financiero". Este consiste en *el desarrollo de las técnicas constitucionales*

financieras. La claridad en la identificación de los elementos de la constitución financiera genera una delimitación también clara del área del derecho que los desarrolla. Dicho más extensamente: *el derecho financiero desarrolla las técnicas financieras, tarea que debe hacerse de acuerdo a los deberes, pautas, órganos y procesos establecidos en la propia constitución financiera*.

Tal como señalamos en otras oportunidades, el derecho financiero puede desagregarse, para pensarlo de forma sistemática, en un "derecho financiero general" y un "derecho financiero especial". El primero incluye el conjunto de disposiciones generales referido a las técnicas. Así, por ejemplo, las reglas generales sobre la obligación tributaria (ejemplo: formas de extinción), las reglas generales sobre el presupuesto (como las contenidas en la ley de administración financiera) o las reglas generales referidas al crédito público y a la deuda pública. Por su parte, el "derecho financiero especial" incluye las concreciones de esas reglas generales: los tributos en particular, cada ley de presupuesto en particular, cada operación de crédito público en particular, cada arreglo de deuda en particular, etc.

Según la impronta racionalista de nuestra tradición continental europea, es una directiva de racionalidad legislativa codificar las reglas generales de un área, tarea pendiente e imprescindible en nuestra realidad. Contamos, sí, con regulaciones generales, pero ellas carecen de sistematicidad (pues poseen inconsistencias, lagunas, redundancias e imprecisiones), se encuentran dispersas en innumerables textos jurídicos (con reformas recurrentes, basadas en criterios no siempre coincidentes) y aun en muchos tramos no se han producido las adecuaciones al texto constitucional reformado (a pesar de reglas expresas, así lo dispuesto por el art. 85, tercer párrafo, CN). Todo ello conspira contra la seguridad jurídica, que es el ideal político-jurídico de carácter republicano que pretende justamente plasmar la técnica de la codificación. La expresión "laberinto", que se forjó para describir el federalismo financiero, es extendido con razón por Marcelo Nuñez en su presentación a toda la regulación jurídica financiera.

En este sentido, y aparentemente de manera solitaria dado el curso legislativo desde la recuperación de la democracia en 1983, consideramos que una política financiera racional tiene que tener como primera etapa (con prioridad frente a reformas parciales del derecho financiero especial) encarar un debate sobre la codificación del derecho financiero de carácter general. Parece una idea metódica razonable, aunque de improbable concreción, comenzar con lo general (generando así una infraestructura de seguridad jurídica general, que puede incentivar regulaciones análogas y concordantes al nivel de provincias y municipios) para luego debatir sobre las concreciones del derecho financiero especial.

Son enormes las consecuencias del estudio unificado del derecho financiero. Sólo dos referencias.

Primero, porque permite ver, de forma sistemática e interrelacionada, las "estructuras" formales de cada una de las técnicas, cuestiones que de lo contrario se estudian de manera dispersa, así muchas veces se enfoca la "estructura de la norma tributaria" y, sin vinculación alguna, en otros tramos pedagógicas se hace referencia a la "naturaleza" de la ley de presupuesto o a la

"naturaleza" de la operación de crédito público, como si fueran cuestiones que no tienen ninguna relación entre sí.

Segundo, porque permite poner de manifiesto, también de forma sistemática, el conjunto de las "relaciones jurídicas financieras" y, por añadidura, el conjunto de las "posiciones subjetivas financieras" o, abreviadamente dicho, los diferentes sujetos vinculados al Estado por medio de las técnicas financieras (los "sujetos financieros"). Consideración conjunta del contribuyente, de las diferentes posiciones subjetivas tributarias, del portador de un título de la deuda pública, del sujeto involucrado en un proceso de renegociación de la deuda pública, del usuario de servicios públicos y de todos los sujetos vinculados a un recurso patrimonial, del beneficiario del gasto público, del acreedor del Estado sobre la base de una sentencia judicial, etc. Complejidad invisibilizada por el enfoque puramente tributario, donde se entrecruzan plurales relaciones en las cuales los sujetos, según el caso, pueden ocupar tanto el lugar del deudor (contribuyente) como del acreedor (el mismo contribuyente que ha obtenido una sentencia de repetición favorable, o el letrado cuando pretende cobrar sus honorarios si el Estado ha sido condenado en costas).

Ahora bien, se aprecia que delimitado en estos términos el derecho financiero, tanto en su faz general como particular, es puramente estático. Se trata de la regulación de técnicas, sobre la base (idealmente) de deberes y pautas constitucionales, generada, también idealmente, por los órganos y procesos constitucionalmente establecidos. Es el régimen jurídico que condensa, en la regulación de las técnicas financieras, el conjunto de los elementos que componen, de forma sistemática, la constitución financiera: deberes, pautas, diseños institucionales. Aquí comienza y concluye el derecho financiero.

¿Cómo se implementan las técnicas financieras? Para responder a este interrogante, que implica pasar de la "estática" (lo sustantivo financiero) a la "dinámica" (la implementación de las técnicas sustantivas) tenemos que salir del derecho financiero. ¿Hacia dónde? La respuesta es a nuestro juicio clara: hacia el derecho administrativo. Dado que se trata de la implementación de las técnicas financieras corresponde agrupar a las técnicas administrativas bajo la designación "derecho administrativo de contenido financiero".

El derecho administrativo aporta el conjunto de técnicas jurídicas que son necesarias para la implementación del conjunto de las técnicas financieras: organización administrativa, competencia y potestades, procedimiento, actos y contratos, medios de impugnación, ilícitos y sanciones, formas de supervisión y control. Ese es el "cajón de herramientas" básico del derecho administrativo en su proyección a la materia financiera. Esta tarea doctrinaria implica estudiar y reconstruir, otra vez: de forma sistemática e interrelacionada, los órganos administrativos financieros, sus competencias y potestades; los procedimientos administrativos de contenido financiero; los actos y contratos con contenido financiero que resultan de dichos procedimientos; las formas de impugnación de aquellos; los ilícitos, sanciones y procedimientos vinculados a la administración financiera; las formas de

supervisión y control de los procedimientos administrativos de contenido financiero.

Otra vez, sin perjuicio de aplicación de las reglas generales del derecho administrativo, parece una exigencia de racionalidad codificar el conjunto de las regulaciones administrativas de contenido financiero, que son numerosas, dada la especificidad de la administración financiera, sea al nivel de la trama organizativa, de los procedimientos, ilícitos, controles, etc. La realidad, en cambio, muestra dispersión, desorganización, imprecisión. En paralelo al "laberinto del derecho financiero" podemos referirnos, lamentablemente, al "laberinto del derecho administrativo de contenido financiero".

Indudablemente, la interrelación entre lo financiero y lo administrativo es compleja, con plurales zonas grises y múltiples interrelaciones. Así, por ejemplo, la distinción entre "obligación tributaria" y "deberes administrativos", que es clara en la teoría deviene muchas veces confusa en la vida cotidiana. De ahí la importancia práctica de las distinciones conceptuales precisas y claras (porque una ciencia del derecho precisa y clara es un factor que coadyuva al desenvolvimiento racional del derecho y del estado de derecho y, por ende, a la profundización de la seguridad jurídica). Por otro lado, el funcionamiento de las instituciones administrativas (dominio público, servicio público, potestad sancionatoria, poder de policía, empresa pública) no sólo requiere de la asignación de fondos (pues todas las instituciones tienen costos), también generan esos fondos, en diversos grados de intensidad. Es decir, la gestión de la potestad sancionatoria de la administración tiene costos (personal, infraestructura, bienes de uso, etc.), de ahí la relevancia de las asignaciones presupuestarias a su respecto, pero también, al menos en el caso de sanciones patrimoniales (multas), genera recursos financieros. Lo mismo sucede, por ejemplo, con el dominio (pensemos en la variedad de "derechos") o los servicios (pensemos en las "tarifas").

Por lo tanto, entre derecho financiero y derecho administrativo hay relaciones múltiples, de "ida y vuelta" podemos decir, que generan una problemática específica. La "densidad" de estas relaciones es la que justifica, retrospectivamente, la clásica metodología de estudiar de forma conjunta ambas disciplinas, en general bajo la designación amplia (que hoy criticamos) de derecho administrativo. Recordemos, como ejemplo mayor, el clásico *Tratado* de Orlando, cuyo noveno volumen (1902) está dedicado al derecho financiero (Rica Salerno se ocupa de las entradas ordinarias y de las finanzas locales, Graziani del presupuesto, del gasto público y de la deuda pública, y Vanni, en una sección final, de la organización financiera). De ahí una de las primeras contiendas en pos de la autonomía de nuestra disciplina: clarificar la diferencia (pero también las relaciones) con el derecho administrativo.

Además de una dinámica administrativa financiera, el ordenamiento jurídico puede prever una protección penal. ¿De qué? De un bien jurídico que se pretende proteger. En nuestro caso son los fondos del tesoro o, por medio de una imagen sintética, la hacienda pública. Por ende, el derecho penal de contenido financiero comprende el conjunto de reglas penales que protegen a la hacienda pública, ya sea que la lesión provenga de un uso abusivo de un subsidio, de la evasión de algún recurso o de la malversación. Lo que identifica y une no son los medios a través de los cuales se comete

el delito sino el bien jurídico al que se pretende proteger de forma reforzada movilizando sanciones de gran intensidad (a diferencia de la protección sancionatoria de la administración, ejercida por la propia administración, que no debe incluir penas privativas de la libertad).

De igual manera identificamos las técnicas procesales vinculadas a los diferentes intereses y derechos involucrados en la práctica del derecho financiero. Protección procesal del contribuyente, del portador de un título de la deuda pública, de un sujeto afectado por un cambio de régimen relativo a un título público, del usuario de un servicio público frente a las tarifas, del beneficiario de un gasto público afectado por ajustes presupuestarios, del interés público puesto en juego en todas las técnicas financieras.

Aquí también el recorte es efecto de la delimitación financiera. De ahí que sea lógico identificar un "derecho procesal de contenido financiero".

Haber puesto sólo el foco en la protección procesal del contribuyente dejó en la penumbra el estudio, otra vez: sistemático e interrelacionado, de un universo complejísimo de litigios, que existen en la realidad pero que casi no tienen existencia si nos atenemos a la bibliografía usual. Hecho extraño, dada la significación política, jurídica y monetaria de tales juicios. Sólo dos ejemplos. Primero, la enorme cantidad de litigios donde se encuentra en discusión, de una u otra manera, el gasto público. Ejemplo clásico: todos los litigios patrimoniales en contra del Estado que, al resolverse favorablemente, se plasman en una sentencia que deviene un título jurídico legítimo sobre una porción del gasto público. También los litigios que demandan una acción estatal, cuya posterior puesta en práctica es costosa. Casos más recientes, a menos desde los años 70 del siglo pasado, los litigios referidos a derechos (de personas privadas de libertad, educación, salud, etc.), cuya satisfacción requiere asignaciones de gasto público. Segundo, la también enorme cantidad de litigios referidos a la deuda pública y a sus procesos de renegociación. De hecho, estos últimos parecen ser aquellos cuyo cumplimiento afecta con máxima intensidad a los fondos del tesoro. Diversidad de juicios que ponen en el centro de la escena la problemática del embargo de los fondos del tesoro o la etapa de ejecución de las sentencias. Ciertamente, al carecer de este estudio ordenado y completo se dificulta aprehender la incidencia sistemática, así como los matices, del interés público que está involucrado cada vez que se plantea una controversia que afecta, directa o indirectamente, a los fondos del tesoro (la "materia monetaria" del poder financiero público constitucionalizado). Dicho sea de paso, otro de los efectos negativos de la perduración del estudio tributario autonómico es haber dejado en la sombra la investigación de todas las aristas que presentan los propios fondos del tesoro (las masas de recursos financieros) en cuanto institución jurídica específica.

Derecho constitucional financiero, derecho financiero sustantivo, derecho administrativo de contenido financiero, derecho penal financiero, derecho procesal de contenido financiero: tal nuestro brevísimo recorrido analítico. Nos queda decir unas pocas palabras más sobre el "derecho internacional de contenido financiero". Aquí también seguimos una tradición asentada, en particular a partir de la argumentación de Fernando Sainz de

Bujanda. Parte del derecho internacional público, el derecho internacional de contenido financiero agrupa disposiciones sustantivas tributarias, pero también relativas a la deuda pública (como lo muestran los principios aprobados por la ONU) o al gasto público (como lo muestra el derecho comunitario europeo). Aquí hay un amplísimo ámbito regulatorio y de investigación, que va mucho más allá de los convenios para evitar la doble imposición internacional, designación ya criticada en su momento. El actual proceso de generación de una convención tributaria que transcurre en el seno de las Naciones Unidas muestra la densidad y complejidad de este sector del derecho internacional, como lo revela la apelación, contenida en el reciente documento que aprueba los términos de referencia, a las pautas derivadas del derecho internacional de los derechos humanos. En esa línea, cabe recordar los *Principios sobre derechos humanos y política fiscal* que hemos propuesto con otros colegas de la región, que estudiamos con una gran cantidad de profesores nacionales y extranjeros en un proyecto ubacyt (que dirigimos con la profesora Schafrik) y que plasmamos en un número doble de esta misma publicación, a donde remitimos en honor a la brevedad.

De las múltiples problemáticas vinculadas al derecho internacional quisiera destacar sólo una, para concluir esta ya larga presentación, suscitada, como dije al inicio, por la calidad de los ensayos aquí editados. Me refiero a la cuestión de la soberanía. Continúo aquí reflexiones que esbocé rápidamente al introducir nuestro anterior número de esta revista dedicado al GATT. Allí puse de manifiesto la significación de la soberanía para el derecho financiero. Dos o tres palabras para continuar aquella argumentación.

Me parece indudable que nuestra Constitución, ya desde su texto originario de 1853, pretende darle una estructura simbólica a un Estado soberano. En ese sentido, además de los pactos preexistentes, el antecedente fundamental es la Declaración de la Independencia. A partir del proceso revolucionario estadounidense de fines del siglo XVIII ha resultado habitual la conjunción de tres documentos políticos fundamentales: declaraciones de la independencia (donde un pueblo se afirma a sí mismo frente a los restantes, según la letra del texto estadounidense), constituciones (donde se organiza el poder soberano del Estado) y declaraciones de derechos y deberes (que así se consagran de forma solemne). Los representantes del pueblo de la Nación argentina, según reza nuestro preámbulo, pretenden dar a luz una constitución sin recibir instrucciones o sin depender de ninguna autoridad extranjera. Es un gesto de autonomía. De ahí la significación de la expresión “poder constituyente originario”.

Tal como señaló Alberdi con claridad, una nación es independiente si está en condiciones de financiarse de forma autónoma e independiente. De lo contrario, dependerá de esa fuerza que está en condiciones de financiarla. En otros términos: financiar la Constitución de un Estado que pretende ser soberano requiere, necesariamente, que esa financiación tenga el mismo carácter.

Esto se manifiesta con claridad en esa expresión ritual que figura en nuestros libros clásicos y en la jurisprudencia de la Corte Suprema hasta el día de hoy: los tributos son una manifestación del “poder de imperio del Estado”. Sin ir muy lejos, en la reciente sentencia de la CSJN dictada en el caso “Western Union SRL” el juez Rosatti

recordó que la "Corte ha caracterizado a la tasa como una categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado" (considerando 7°). Es decir, el tributo hace a la soberanía del Estado. Lo mismo, a mi entender, cabe predicar de las restantes técnicas financieras. Es cierto, aquí hay múltiples controversias, por ejemplo respecto de las operaciones de crédito público. Pero toda la historia argentina reciente revela con claridad que las controversias judiciales en torno a la deuda pública, justamente llamada "soberana", ponen en juego la autonomía estatal para tomar decisiones. Allí están las condicionalidades previstas por el régimen estatutario del Fondo Monetario Internacional. Recordemos también cómo toda una política pública referida a la salida de la crisis del 2001 fue puesta en entredicho por la justicia extranjera, sin consideración alguna por el interés público involucrado o por el derecho constitucional y positivo argentino.

Creo que este es un punto de fuerte consenso en nuestra tradición jurídica financiera (remito a la clásica declaración de los profesores de nuestra materia sobre el arbitraje) que hoy sin embargo parece resquebrajarse. Prórrogas de jurisdicción en materia de crédito público, que se han extendido incluso a procesos de renegociación de deudas; condicionalidades posibles de fijar por organismos internacionales de crédito; tratados de protección recíproca de inversiones que prevén el arbitraje internacional, que pueden incidir en recursos financieros (por ejemplo, tarifas o regalías) y que generan un gasto público. A ello se suman dos situaciones actuales, una ya concretada, otra en ciernes. La primera es la posibilidad de acceder al arbitraje internacional en materia tributaria, conforme el privilegio estatuido en la llamada ley bases para grandes inversores. La segunda es la propuesta de "dolarizar" o de renunciar a disponer de una moneda propia.

Si observamos el panorama en su conjunto advertimos que, desde hace aproximadamente medio siglo, de forma progresiva, paso a paso, se ha ido erosionando la soberanía financiera: operaciones de crédito público, deuda pública, recursos patrimoniales, gasto público, tributos y, tal vez en el futuro, la moneda, han dejado de estar, en alguna de sus facetas, en manos de los órganos constitucionales. Límites a la legislación, pero también huida de los tribunales nacionales. Parece haberse generado un "régimen especial" para una categoría de personas, que disponen en muchos casos de reglas propias (beneficios relativos) y un sistema judicial también propio y fuera de la órbita nacional (arbitraje internacional en el marco de organismos multilaterales de crédito, jurisdicción de los tribunales de Nueva York), sin necesidad de agotar las instancias administrativas y sin que exista la posibilidad de que, al final del proceso, intervenga nuestra Corte Suprema.

A mi muy modesto entender (y en esto entro en discusión con colegas que han intervenido en esta publicación) ese régimen, visto en conjunto, es contrario a nuestra soberanía (expresamente ratificada en la cláusula transitoria primera, CN), a los principios de derecho público (art. 27, CN), a la prohibición de fueros personales (art. 16, CN) y a las reglas de competencia judicial (art. 116, CN).

Dejo aquí estas breves reflexiones, para invitarlos a conversar con los excelentes ensayos que componen nuestra nueva

publicación. Sólo cabe añadir, como último comentario, que agradezco a los colegas que han participado en este número el hecho de plantear problemas sustanciales de nuestra disciplina. Necesitamos poner sobre la mesa las cuestiones centrales que debate nuestra sociedad y que se vinculan a nuestra materia de estudio. Una de las funciones de la universidad pública consiste justamente en reflexionar, con libertad y respeto, con rigor y amabilidad, de forma colectiva y cotidiana sobre los problemas fundamentales. Claro, decidir qué es lo "fundamental" forma también parte de la conversación. Mi forma peculiar es hacerlo por la vía de una reflexión abstracta, pero cada cual tiene sus modos, retóricas y formas de expresión. Otro punto entonces, porque tenemos que tener la libertad y el correlativo respeto frente a las formas de expresión y escritura, que hacen a la identidad de cada uno. Esta revista, así como las actividades de nuestro Centro y la enseñanza en nuestro posgrado, aspiran a ser un lugar, físico y simbólico, que permita acoger problemas, reflexiones y puntos de vista contrapuestos. Al fin de cuentas la ciencia jurídica forma parte de las humanidades, donde nadie tiene la verdad revelada ni ocupa lugares de privilegio. Como decía Francisco, necesitamos promover y fortalecer una "cultura del encuentro", donde lo común, lo que nos une, tiene que primar, al final del día, sobre la afirmación, incluso legítimamente enfática, de nuestras posiciones. Ahora sí, los dejo con los colegas.

Horacio Corti

Aportes en el **plano nacional**

EL PLAZO RAZONABLE EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS A PARTIR DE LA REFORMA A LA LEY 19.549 POR LA LEY 27.742

Eduardo Raúl Mujica

I. Introducción

El derecho a ser juzgado en un plazo razonable se encuentra implícito en la garantía de debido proceso[1] y se lo vincula a principios tales como celeridad, eficiencia, eficacia, tutela administrativa y judicial efectiva y la garantía de defensa, entre otros.

Paulatinamente, en especial a partir de la segunda mitad del siglo XX, este instituto ha adquirido mayor preponderancia e independencia hasta alcanzar un tratamiento y desarrollo específico por parte de la jurisprudencia nacional e internacional y su incorporación expresa en Convenciones Internacionales.

Como consecuencia de ello, el derecho a ser juzgado en un plazo razonable ha sido reconocido jurisprudencialmente con entidad propia a través de numerosos pronunciamientos. En los mismos se consideró a la dilación de los procesos como un perjuicio en sí mismo para quien es juzgado, violatorio de derechos esenciales y susceptible de generar la extinción de las acciones penales y no penales.

Si bien en nuestro país la razonabilidad de los plazos en los procesos cuenta con protección constitucional por las garantías consagradas en el artículo 18 de la Constitución Nacional (CN), también gozan de igual jerarquía las normas de la Convenciones Internacionales que lo regulan, por imperio del artículo 75 inc. 22) de la CN. Es decir, la dilación de los procesos –litigiosos o no-, se encuentra sujeta a control de constitucionalidad y de convencionalidad.

En este contexto, abordaremos las consecuencias que, a nuestro juicio, acarrea para los procedimientos administrativos la reforma introducida por la ley 27.742 a la ley 19.549 al incorporar de manera expresa este “principio fundamental” y dejar consagrado el “derecho a un plazo razonable” en su artículo 1 bis. En especial, analizaremos las consecuencias prácticas que genera la reforma respecto de los procedimientos tributarios.

II. El plazo razonable en el derecho internacional

Si bien la garantía de la razonabilidad del plazo estuvo originariamente circunscripta al ámbito del derecho penal, luego de la Segunda Guerra Mundial el Derecho Internacional Público reconoció su aplicabilidad a todo tipo de procesos[2], y su

[1] No abordaremos las diferencias conceptuales entre principios, derechos y garantías toda vez que el “plazo razonable de los procesos” ha sido conceptualizado de todas esas maneras. Como veremos, la nueva redacción de la ley 19.549 lo contempla dentro de los “principios” fundamentales del procedimiento administrativo, vinculado a la tutela administrativa efectiva, mencionándolo luego como “derecho”. A su vez la jurisprudencia y doctrina también lo consideran una garantía implícita del debido proceso.

[2] Sostiene Chiaradía que “*el derecho a ser juzgado en un plazo razonable, entendido como garantía constitucional del proceso, es relativamente novedoso. Aunque se puede interpretar como una derivación del principio de celeridad procesal o como una consecuencia de la prohibición del non liquet, que obliga a los tribunales a resolver, su reconocimiento con aquella jerarquía se produjo recién en la segunda mitad del siglo XX. Así, se afirma que a partir del derecho internacional público posterior a la segunda guerra mundial, este*

alcance comprende tanto plazos máximos para evitar atrasos injustificados[3], como plazos mínimos destinados a otorgar a los particulares la posibilidad de ejercer eficazmente su derecho de defensa[4].

Desde la perspectiva del derecho internacional, el plazo razonable se encuentra regulado -con diferentes matices- en distintas Convenciones, a saber:

II.A. Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre –DADDH- (Colombia, Bogotá, 30 de abril de 1948).

El art. XXV de la DADDH resguarda el derecho "*a ser juzgado sin dilación injustificada*".

II.B. Convenio Europeo sobre Salvaguarda de los Derechos del Hombre y de las Libertades Fundamentales –CEDH- (Italia, Roma, 1950).

El artículo 6.1 establece que: "*Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un Tribunal independiente e imparcial, establecido por ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella*". En este caso, la noción de "plazo razonable" no sólo aplica a procesos penales, sino también a procesos de naturaleza civil.

II.C. Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos –PIDCP- (EEUU, New York, Asamblea General de las Naciones Unidas, Resolución 2200 A (XXI), 1966).

El artículo 14.3.c del PIDCP dispone: "*Durante el proceso, toda persona acusada de un delito tendrá derecho [...] a ser juzgada sin dilaciones indebidas*".

II.D. Convención Americana sobre Derechos Humanos –CADH- (Costa Rica, San José, 1969).

El art. 8º, ap. 1° de la CADH prescribe: "*...Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter...*". También consagra la rapidez de los procesos en su art. 25, que establece: "*1. Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales*".

La CADH instituye, como parte del principio del debido proceso adjetivo, el verdadero punto de inflexión normativa a partir del cual el derecho a obtener un pronunciamiento dentro de un plazo razonable deja de estar reservado a

principio derivó en la garantía judicial actual, con sus diversas formulaciones, del cual pasó a los ordenamientos jurídicos nacionales o bien, directamente, a sus prácticas judiciales." Chiaradia, Juan Manuel; "La garantía del plazo razonable en el derecho argentino. De dónde venimos y hacia dónde deberíamos ir para asegurarla", Revista Pensamiento Penal (ISSN 1853-4554), Julio de 2024, No. 511, p.2.

[3] Corte IDH, Caso Kimel Vs. Argentina, Sentencia de 2 de mayo de 2008, Serie C No. 177, párr. 97; Corte IDH, Caso Bulacio, supra nota 37, párr. 115, citados por THEA, Federico Gastón, en "Las garantías del debido proceso en la toma de decisiones públicas", La Ley, Suplemento Administrativo, junio 2009, p. 11, Id SAIJ: DACF090047.

[4] Corte IDH, Caso Las Palmeras, supra nota 37, párr. 49, según THEA, F. G., en "Las garantías ...", ob. cit., p. 11.

procesos penales o civiles y se extiende expresamente a todos los procesos -litigiosos o no-, sin distinción de naturaleza: fiscal, laboral u otra.

III. Jurisprudencia de Cortes internacionales

El incumplimiento del plazo razonable en los procesos ha sido uno de los fundamentos por los cuales han llegado muchos casos ante las Cortes internacionales (tanto ante el Tribunal Europeo de Derechos Humanos – TEDDH-, como ante la Corte Interamericana de Derechos Humanos -CIDH-). Así, pues, podemos citar los siguientes casos:

III.A. "Tribunal Constitucional vs. Perú", CIDH, sentencia de 31/01/2001

En este caso se aclara que es responsabilidad de todo órgano del Estado (no solo el Poder Judicial) aplicar las disposiciones del artículo 8 de la CADH.

Sostiene la sentencia que "*Si bien el art. 8° de la Convención Americana se titula "Garantías Judiciales", su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, sino el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales a efecto de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos". "Es decir que, cuando la Convención se refiere al derecho de toda persona a ser oída por un "juez o tribunal competente" para la "determinación de sus derechos", esta expresión se refiere a cualquier autoridad pública, sea administrativa, legislativa o judicial, que a través de sus resoluciones determine derechos y obligaciones de las personas." "Esta Corte considera que cualquier órgano del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional, tiene la obligación de adoptar resoluciones apegadas a las garantías del debido proceso legal en los términos del art. 8° de la Convención Americana*".

III.B. "Baena Ricardo y otros vs. Panamá" CIDH, sentencia de 02/02/2001

Mediante la sentencia dictada en el presente caso, la CIDH ratifica la aplicación de las garantías contenidas en el artículo 8, numeral 1 de la CADH a procedimientos de cualquier naturaleza (civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter). Sostuvo la CIDH que, "*Si bien el art. 8° de la Convención Americana se titula "Garantías Judiciales", su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, 'sino al conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales' a efectos de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier tipo de acto del Estado que pueda afectarlos. Es decir, cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea administrativo sancionatorio o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal". "La Corte observa que el elenco de garantías mínimas establecido en el numeral 2 del art. 8° de la Convención se aplica a los órdenes mencionados en el numeral 1 del mismo artículo, o sea, la determinación de derechos y obligaciones de orden "civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter". "Esto revela el amplio alcance del debido proceso; el individuo tiene el derecho al debido proceso entendido en los términos del art. 8°.1 y 8°.2, tanto en materia penal como en todos estos otros órdenes"*.

III.C. "Genie Lacayo vs. Nicaragua", CIDH sentencia del 29/01/1997 y "López Alvarez v. Honduras", CIDH sentencia del 01/02/2006

Consideramos relevante este caso por dos aspectos: i) se menciona expresamente el concepto de "plazo razonable" ("*El art. 8° de la Convención que se refiere a las garantías*

judiciales consagra los lineamientos del llamado "debido proceso legal" o "derecho de defensa procesal", que consisten en el derecho de toda persona 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 en su contra o para la determinación de sus derechos de carácter civil, laboral, fiscal u otro cualquiera"[5]); y, ii) recoge de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos respecto de los criterios para analizar la razonabilidad de los plazos en los proceso, a saber: a) la complejidad del asunto; b) la actividad procesal del interesado; y c) la conducta de las autoridades judiciales (con posterioridad se agregó un elemento más a considerar: d) la afectación generada de la situación jurídica peculiar de la persona involucrada en el proceso).

III.D. Casos ante la CIDH en los que Argentina fue parte

Entre los casos en los cuales se acudió ante la CIDH en salvaguarda de derechos y garantías convencionales contra la República Argentina podemos citar la causa "*Bayarri*"[6] (en la que se estableció que Argentina había violado los artículos 8.1 y 25.1 de la CADH al haber estado el acusado casi trece años con prisión preventiva sin explicación razonada). Reseña Palazzo que "*En otros casos emblemáticos para la República Argentina, como el del señor Danilo Furlán en el fuero civil argentino, con diez años de trámite para una sentencia de primera instancia (a la que debían seguir las instancias de apelación ordinaria), o el reclamo del señor Fornerón, en un trámite de filiación con más de diez años en su tramitación, o el caso Mémoli, que motivó la sustanciación de una causa civil y otra penal también elongadas en el tiempo, se abrió la posibilidad de que la Corte Interamericana formulara apreciaciones sobre los procesos judiciales en Argentina, en lo que respecta a su duración. También, más cerca en el tiempo, en los casos de los Sres. Perrone y Preckel, donde se debatieron cuestiones administrativas que luego se judicializaron por un largo período o el caso del Sr. Jenkins, en los que a partir de una irrazonable detención en el marco de una causa penal, se originó un reclamo por daños y perjuicios contra el Estado, o el caso del Sr. Spoltore, donde la Corte abordó la extensión de un proceso laboral donde se debatió una indemnización emergente de enfermedad profesional. Hay un elemento común en los pronunciamientos que siempre debemos tener presente: la Corte Interamericana remarca inveteradamente en sus precedentes que 'si el paso del tiempo incide de manera relevante en la situación jurídica del individuo, resultará necesario que el procedimiento corra con más diligencia a fin de que el caso se resuelva en un tiempo breve'[7], impartiendo de ese modo un mandato claro a los Estados en general, y en particular, en los casos mencionados, a la República Argentina*"[8].

[5] En igual sentido "López Alvarez v. Honduras", sentencia del 1° de febrero de 2006.

[6] CIDH, sentencia del 30/10/08.

[7] Corte IDH, Caso Valle Jaramillo y otros vs. Colombia, sentencia del 27/11/08.

[8] Palazzo, Eugenio Luis, "¿QUÉ ES Y QUIÉN REGULA EL PLAZO RAZONABLE DE LOS PROCESOS? EL CASO PRICE". CIJur Centro de Información Jurídica, www.cijur.mpba.gov.ar/doctrina. Nos permitimos agregar las fechas de los fallos citados por el autor: "Furlan y familiares v. Argentina" del 31/7/2012; "Fornerón e hija v. Argentina" del 27/4/2012; "Mémoli v. Argentina" del 22/8/2013; "Perrone y Preckel v. Argentina" del 8/10/2019; "Spoltore vs. Argentina" del 9/6/2020.

IV. Marco normativo nacional anterior a la reforma de la ley 19.549 por la ley 27.742

Si bien nuestra Constitución Nacional no consagra de manera expresa el derecho a ser juzgado en un plazo razonable, éste se encuentra abarcado por la garantía de la defensa en juicio consagrada en su art. 18 y por los Tratados Internacionales incorporados a nuestra normativa con jerarquía constitucional por la vía del art. 75 inc. 22, vigente a partir de la reforma constitucional del año 1994, entre los cuales se encuentran la CADH y el PIDCP, que reconocen en forma explícita la garantía de razonabilidad del plazo de los procesos.

En lo atinente al tema bajo análisis, la Constitución Nacional contempla:

Artículo 18: *"Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa. Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo; ni arrestado sino en virtud de orden escrita de autoridad competente. Es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos. (...)*."

"Artículo 75. Corresponde al Congreso": (...) *22. Aprobar o desechar tratados concluidos con las demás naciones y con las organizaciones internacionales y los concordatos con la Santa Sede. Los tratados y concordatos tienen jerarquía superior a las leyes.*

La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; la Declaración Universal de Derechos Humanos; la Convención Americana sobre Derechos Humanos; el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales; el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y su Protocolo Facultativo; la Convención sobre la Prevención y la Sanción del Delito de Genocidio; la Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial; la Convención sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer; la Convención contra la Tortura y otros Tratos o Penas Crueles, Inhumanos o Degradantes; la Convención sobre los Derechos del Niño; en las condiciones de su vigencia, tienen jerarquía constitucional, no derogan artículo alguno de la primera parte de esta Constitución y deben entenderse complementarios de los derechos y garantías por ella reconocidos. Sólo podrán ser denunciados, en su caso, por el Poder Ejecutivo Nacional, previa aprobación de las dos terceras partes de la totalidad de los miembros de cada Cámara".

Podemos apreciar la evolución de la garantía de la razonabilidad de la duración de los procesos en nuestra legislación, que pasó de estar contemplada de manera implícita dentro del derecho de defensa y la garantía del debido proceso, a su consideración expresa a través de las normas convencionales incorporadas con rango constitucional.

No caben dudas que la garantía de plazo razonable cuenta con sustento normativo de rango constitucional, consagrado en la primera parte de nuestra Constitución y complementado por las Convenciones Internacionales a las cuales ha adherido la República Argentina.

También se ha sostenido que "*a partir de la reforma constitucional de 1994 se incorporan más de una decena de instrumentos internacionales referidos a derechos humanos y se les otorga jerarquía constitucional, además de la supralegalidad de los tratados en general y en particular de los de integración. De ahí que comienza a utilizarse sobre todo, en sede judicial, una doble fuente de protección de los derechos fundamentales, por un lado, la que brinda la*

propia Constitución Argentina y por otra, la que proviene del derecho internacional de los derechos humanos"[9].

V. Antecedentes jurisprudenciales de la CSJN

Tal como fuera advertido por la doctrina, nuestro Máximo Tribunal ha reconocido rango constitucional a la garantía de plazo razonable mucho antes que los tratados internacionales aplicables en la materia fueran ratificados por leyes del Congreso de la Nación (como es el caso de la CADH, incorporada a nuestro derecho interno por la Ley N° 23.054, en el año 1984), y con notable anticipación a la reforma constitucional de 1994[10].

En cuanto a los criterios determinantes para configurar una eventual violación a lo que podría entenderse por "plazo razonable", nuestra Corte Suprema ha seguido y hecho suyos una serie de parámetros objetivos señalados por la jurisprudencia internacional (de la Corte Interamericana de Derechos Humanos –CIDH-, que a su vez fueron tomados de los casos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos – TEDDH-), que originariamente eran: (i) la complejidad del caso, (ii) la actividad de las autoridades administrativas y judiciales y (iii) la conducta (o actividad procesal) de las partes.

Con posterioridad, se incorporaron un par de parámetros adicionales: (iv) la afectación jurídica de la parte involucrada y (v) el análisis global del procedimiento (conforme surge de numerosos precedentes: "Amadeo de Roth"[11]; "Barra"[12]; "Egea"[13]; "Acerbo"[14]; "Cuatrín"[15]; "Marascalchi Muñiz"[16] y "Goldemberg"[17], entre otros).

Finalmente, sin perjuicio de que parecería innecesario aclararlo, la garantía del plazo razonable resulta aplicable tanto a personas humanas como a personas jurídicas, tal como resulta de numerosos precedentes jurisprudenciales (v.gr.: "Microómnibus Barrancas de Belgrano"[18], "S.A. Expreso Sudoeste (SAES) c/Prov. de Buenos Aires"[19]), dado que el derecho a ser juzgado en un plazo razonable se funda en las garantías constitucionales que amparan el proceso y en la necesidad de evitar dispendios jurisdiccionales en detrimento de todas las partes involucradas.

A continuación, repasamos algunos precedentes de nuestro Máximo Tribunal, en los cuales se resolvió con sustento en la garantía de ser juzgado en un plazo razonable, respecto de diferentes materias:

V.A. "Mattei, Ángel s/contrabando" (CSJN, Fallos:272:188, sentencia del 29/11/1968)

Se trata de una causa en la que se había imputado la comisión del delito de contrabando. El Máximo Tribunal señaló que "*debe reputarse incluido en la garantía de la defensa en juicio consagrada en el art. 18 de la CN el derecho de todo imputado a*

[9] Ábalos, María Gabriela. Fuentes normativas y controles de constitucionalidad y de convencionalidad en el derecho argentino. Especial referencia a las ejecuciones fiscales (Revista Debates de Derecho Tributario y Financiero, Derecho Constitucional Financiero y Tributario, Parte I, Año IV, N° 13, septiembre 2024, pág. 55).

[10] Chiaradía, Juan Manuel; La garantía del plazo razonable en el derecho argentino. De dónde venimos y hacia dónde deberíamos ir para asegurarla, Revista Pensamiento Penal (ISSN 1853-4554), Julio de 2024, No. 511, p. 1-43, en www.pensamientopenal.com.ar

[11] CSJN, Fallos 323:982
[12] CSJN, Fallos 327:327
[13] CSJN, Fallos 327:4815
[14] CSJN, Fallos 330:3640
[15] CSJN, Fallos 331:600
[16] CSJN, Fallos 346:697
[17] CSJN, Fallos 347:512
[18] CSJN, Fallos 312:2490
[19] CSJN S.397-XXVI

obtener (...) un pronunciamiento que ponga término del modo más rápido posible a la situación de incertidumbre" y destacó "*la necesidad de lograr una administración de justicia rápida dentro de lo razonable, evitando así que los procesos se prolonguen indefinidamente*."

V.B. "Camilo Mozzatti y otro" (CSJN, Fallos: 300:1102, sentencia del 17/10/1978)

En esta causa penal la CSJN advirtió que *"como conclusión irrecusable, salta a la vista que resultaron agraviados hasta su práctica aniquilación, el enfático propósito de afianzar la justicia, expuesto en el preámbulo, y los mandatos explícitos e implícitos, que aseguran a todos los habitantes de la Nación la presunción de inocencia y la de su defensa en juicio y debido proceso penal (...) Ello así toda vez que dichas garantías constitucionales se integran con una rápida y eficaz decisión judicial"*.

En igual sentido el Máximo Tribunal se expidió en los casos "Bartra Rojas, Héctor Ricardo"[20]; "Casiraghi, Pedro Antonio"[21]; "Frades, Emilio Segundo"[22]; "Barra, Roberto Eugenio"[23]; "Podestá, Arturo Jorge"[24].

V.C. "Fiszman y Compañía S.C.A. c/ DGI, recurso de hecho" (CSJN, RH F.24.XLIV, sentencia del 23/06/2009)

Se trató de un caso en el cual el Tribunal Fiscal de la Nación había dictado sentencia luego de transcurridos más de veinte años desde que el expediente se encontrara en condiciones de ser sentenciado. En total, desde la fecha de la obligación fiscal objeto de litigio, habían transcurrido más de veintisiete años. Sin perjuicio de ello, la Cámara Federal en lo Contencioso Administrativo, al momento de resolver la apelación del contribuyente contra la sentencia del TFN que conformó la deuda más la multa, solo atendió el argumento relativo a la cancelación del impuesto y consideró nula la sentencia, mandando devolver la causa al Tribunal de origen para que dicte un nuevo pronunciamiento. El contribuyente interpuso recurso extraordinario, que fue denegado, originando la queja que fue receptada por la CSJN. En su fallo, la CSJN (al igual que la Procuración en su dictamen) consideró que correspondía hacer lugar formalmente a la queja, si bien la sentencia de Cámara que declaró la nulidad del fallo apelado no cumplía técnicamente con el requisito de ser sentencia definitiva, atento las particularidades del caso y la afectación que tal decisorio generaba a derechos constitucionales del recurrente. Respecto del fondo, la Corte analizó el argumento relativo a la violación a la garantía de ser juzgado en un plazo razonable esgrimida por el administrado y decidió revocar el fallo y, sin perjuicio del nuevo pronunciamiento que debía dictar el TFN respecto de la obligación tributaria, instó a analizar la aplicación de la garantía del plazo razonable sobre la multa por defraudación cuestionada, atento la naturaleza de la misma, con cita del precedente Mozzatti.

V.D. "Bossi y García S.A. c/DGA" (CSJN, Fallos 334:1264, sentencia del 8/11/2011)

En este caso, vinculado con una multa aplicada en los términos del art. 954 del Cód. Aduanero, la CSJN sostuvo que el procedimiento recursivo originado en la denuncia por la comisión de infracciones en dos despachos aduaneros, que se había prolongado durante más de veintitrés años, era *"una situación que excedía todo parámetro de razonabilidad de duración del proceso penal por lo que, si se ordenara un reenvío a los efectos de la tramitación de un*

[20] CSJN, Fallos 305:913
[21] CSJN, Fallos 306: 1705
[22] CSJN, Fallos 312:2434
[23] CSJN, Fallos 327:327
[24] CSJN, Fallos 329:445

incidente de prescripción de la acción en la instancia pertinente ello no haría más que continuar dilatando el estado de indefinición en que se ha mantenido al actor, en violación de su derecho constitucional a obtener un pronunciamiento judicial sin dilaciones indebidas (art. 18 de la CN y 8°, inc. 1° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos), por lo que corresponde que sea la Corte la que ponga fin a la causa declarando la extinción de la acción penal por prescripción, lo cual torna abstractos los agravios del Fisco Nacional".

V.E. "Losicer, Jorge A. y otros c/ BCRA - Res. 169/2005" (CSJN, Fallos 335:1126, sentencia del 26/06/2012)

El caso "Losicer" tuvo lugar a raíz del inicio de un sumario administrativo promovido por el Banco Central de la República Argentina que derivó en el posterior dictado de la resolución 169/05 por la cual se sancionara a Jorge Alberto Losicer y Roberto Antonio Punte, por haber cometido diversas infracciones financieras.

En concreto, la CSJN debió decidir si el procedimiento administrativo sancionador había respetado –o no- la garantía del plazo razonable, considerando que las actuaciones administrativas registraban el transcurso de casi veinte años desde la presunta comisión de la conducta infractora, siendo que la prescripción no se encontraba operada atonto las causales de suspensión verificadas.

En dicha oportunidad el Máximo Tribunal resolvió que "*los prolongados lapsos de inactividad procesal, puestos de manifiesto por la propia autoridad administrativa, atribuibles inequívocamente a dicha entidad financiera, se presentan como el principal motivo de la dilación del sumario que tuvo resolución solo después de haber transcurrido dieciocho años desde el acaecimiento de los hechos supuestamente infraccionales y tras quince años de haberse dispuesto su apertura, por lo que la irrazonable dilación del procedimiento administrativo resulta incompatible con el derecho al debido proceso amparado por el art. 18 de la CN y por el art. 8° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos*".

Y agregó que "*cabe descartar que el carácter administrativo del procedimiento sumarial pueda erigirse en un óbice para la aplicación de los principios reseñados, pues en el estado de derecho la vigencia de las garantías enunciadas por el art. 8° de la citada Convención no se encuentra limitada al Poder Judicial —en el ejercicio eminente de tal función— sino que deben ser respetadas por todo órgano o autoridad pública al que le hubieran sido asignadas funciones materialmente jurisdiccionales*".

Por otra parte, la CSJN consideró *"Que tampoco es óbice a la aplicación de las mencionadas garantías la circunstancia de que las sanciones (...) hayan sido calificadas por la jurisprudencia de esta Corte como de carácter disciplinario y no penal (...) pues en el (...) caso 'Baena' la Corte Interamericana —con apoyo en precedentes de la Corte Europea— aseveró que la justicia realizada a través del debido proceso legal se debe garantizar en todo proceso disciplinario, y los Estados no pueden sustraerse a esta obligación argumentando que no se aplican las debidas garantías del art. 8° de la Convención Americana en el caso de sanciones disciplinarias y no penales, pues admitir esa interpretación 'equivaldría dejar a su libre voluntad la aplicación o no del derecho de toda persona a un debido proceso'..."*.

Cabe destacar que el Máximo Tribunal resaltó que "*ha sostenido al respecto la Corte Interamericana de Derechos Humanos que cuando la convención se refiere al derecho de toda persona a ser oída por un tribunal competente para la determinación*

de sus derechos, esta expresión se refiere a cualquier autoridad pública, sea administrativa, legislativa o judicial que a través de sus resoluciones determine derechos y obligaciones de personas. Por la razón mencionada, esa Corte considera 'que cualquier órgano del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional, tiene obligación de adoptar resoluciones apegadas a las garantías del debido proceso legal en los términos del art. 8º de la Convención Americana' (caso 'Tribunal Constitucional vs. Perú', sentencia del 31 de enero de 2001, pág. 71)".

En cuanto a los requisitos para la determinación de la razonabilidad del plazo, la Corte advirtió que *"el 'plazo razonable' de duración del proceso al que se alude en el inc. 1º, del art. 8º, constituye, entonces, una garantía exigible en toda clase de proceso, difiriéndose a los jueces la casuística determinación de si se ha configurado un retardo injustificado de la decisión. Para ello, ante la ausencia de pautas temporales indicativas de esta duración razonable, tanto la Corte Interamericana —cuya jurisprudencia puede servir de guía para la interpretación de los preceptos convencionales (CS, Fallos: 318:514; 323:4130, entre otros)— como el Tribunal Europeo de Derechos Humanos —al expedirse sobre el punto 6.1 de la Convención Europea para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales que contiene una previsión similar— han expuesto en diversos pronunciamientos ciertas pautas para su determinación y que pueden resumirse en: a) La complejidad del asunto; b) La actividad procesal del interesado; c) La conducta de las autoridades judiciales; y d) el análisis global del procedimiento (casos 'Genie Lacayo vs. Nicaragua', fallo del 29 de enero de 1997, párr. 77 y 'López Álvarez vs. Honduras', fallado el 1º de febrero de 2006; 'Konig', fallado el 10 de marzo de 1980)"*.

V.F. "Bonder, Aaron (Emperador Compañía Financiera S.A.) y otros c. BCRA s/res. 178/1993" (CSJN, Fallos 336:2184, sentencia del 19/11/2013)

En el precedente "Bonder" el Supremo Tribunal se pronunció por la vulneración del art. 18 de la Constitución Nacional y del art. 8.1 de la CADH, considerando que el transcurso de casi veintiséis años de irrazonable dilación desde la comisión del hecho investigado era resultado tanto de la extensión del procedimiento administrativo sancionatorio como del consecuente proceso judicial, extensión que -por otra parte- resultaba injustificada, dado que no se trataba de un asunto de especial complejidad o que hubiese sido la actuación procesal de los sancionados la que interfirió el normal desarrollo de los procedimientos.

Si bien de acuerdo con lo decidido por la CSJN no puede establecerse de antemano con precisión matemática cuál es el plazo razonable de duración de un proceso, sí se ha precisado que al efecto de analizar si se ha configurado un retardo injustificado de la decisión deben evaluarse como pautas indicativas: "*a) la complejidad del asunto; b) la actividad procesal del interesado; c) la conducta de las autoridades judiciales y d) el análisis global del procedimiento, indicándose con relación a este último parámetro que el mismo* ". Ello *"comprende tanto el sumario llevado a cabo en la órbita del Banco Central, como la instancia judicial de revisión cumplida ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal"*.

V.G. "Goye, Omar y otros s/ Administración Pública" (CSJN, Fallos 340:2001, sentencia del 26/12/2017)

En este caso, la Cámara Federal de Casación Penal había condenado a dos dirigentes sindicales por delitos de fraude en contra de la Administración Pública. Atento a que los hechos datan del año 1999

y la sentencia condenatoria fue dictada en 2016, la CSJN entendió que no se había dado cumplimiento a la garantía de plazo razonable en el proceso.

V.H. "Banco de San Juan S.A. y otros s/Infracción Ley 19.359" (CSJN, Fallos 345:1519, sentencia del 21/12/2022)

La Corte decidió que correspondía revocar la sentencia que había rechazado el planteo sobre la violación del derecho a ser juzgado dentro de un plazo razonable, pues la Cámara no había dado adecuada respuesta, en tanto en su primer pronunciamiento desconoció llanamente la doctrina de la Corte en la materia, en cuanto descarta que el carácter no estrictamente judicial de un procedimiento pueda erigirse en un óbice para la aplicación del derecho fundamental a que el trámite por el que se busca la imposición de una sanción de naturaleza punitiva se resuelva dentro de un plazo razonable.

En esa línea, el Máximo Tribunal resolvió que era arbitraria la sentencia que rechazó el planteo sobre la violación del derecho a ser juzgado dentro de un plazo razonable, pues si bien la sala al pronunciarse nuevamente había modificado su lectura errónea sobre el tema, admitiendo que el término pertinente al que aluden los artículos 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 14.3.c del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos se aplicaba también a las actuaciones administrativas, limitó su consideración -sin brindar fundamento alguno capaz de avalar tal restricción- al período iniciado con la resolución del Superintendente de Entidades Financieras y Cambiarias que ordenó la instrucción formal del sumario del artículo 8° de la ley 19.359, a pesar de que el expediente administrativo llevaba ya varios años de tramitación y había dado lugar al informe final del Departamento de Sustanciación de Sumarios Cambiarios casi un año antes.

V.I. "Menem, Carlos Saúl y otro s/ incidente de recurso extraordinario" (CSJN, CFP 5926/2004/TO1/8/CS1, sentencia del 21/11/2024)

La CSJN revocó la sentencia condenatoria dictada en contra de Domingo Cavallo (respecto de Menem se declaró extinguida la acción penal por muerte). Para ello, declaró extinguida la acción penal por prescripción, ordenando su sobreseimiento, debido a la violación del derecho a ser juzgado dentro de un plazo razonable. En este sentido, el Máximo Tribunal señaló: "*... la garantía de todo imputado de ser juzgado dentro de un plazo razonable no solo es un corolario del derecho de defensa en juicio (art. 18 de la Constitución Nacional –derivado del "speedy trial" de la Enmienda VI de la Constitución de los Estados Unidos de América-), sino que se encuentra también previsto expresamente en tratados internacionales con jerarquía constitucional como parte del debido proceso legal y de la garantía de acceso a justicia (art. 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y art. 14.3 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, en función del art. 75, inc. 22, de la Constitución Nacional)*."

La Corte entendió que la extensión del proceso fue desmesurada y que se vulneraron las garantías del imputado de ser juzgado en un plazo razonable, terminando, de ese modo, con "*la situación de incertidumbre [...] que comporta el enjuiciamiento penal*" y la garantía del derecho de defensa del imputado (artículo 18 de la Constitución Nacional), por lo que revocó la sentencia apelada, declaró extinguida la acción penal por prescripción y dispuso el sobreseimiento del imputado.

Para arribar a la conclusión mencionada, el Máximo Tribunal analizó la duración excesiva del proceso, que abarcó casi dos décadas. Si bien la Corte reconoció la gravedad del delito y la complejidad de la investigación, determinó que la complejidad alegada por el tribunal inferior no justificaba la demora excesiva.

VI. Reforma a la ley 19.549 introducida por la ley 27.742

Finalmente, luego de décadas de haberse consagrado el principio bajo análisis en las Convenciones Internacionales comentadas, y su recepción por parte de la jurisprudencia -en especial, de nuestro Máximo Tribunal-, Argentina ha procedido a incorporar expresamente a nuestro derecho positivo nacional el "derecho a un plazo razonable" en la tramitación y conclusión de los procedimientos administrativos.

En efecto, mediante la denominada "Ley Bases y Puntos de Partida para la Libertad de los Argentinos" (ley 27.742[25]), se modificó la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos[26] al incorporar de manera expresa principios fundamentales del procedimiento administrativo y adicionar, dentro de los principios y requisitos a los que deben ajustarse los procedimientos regidos por dicha ley, el derecho a un plazo razonable.

En tal sentido la ley 27.742, en su Capítulo III, estableció:

"*Artículo 25.- Incorpórese como artículo 1° bis de la ley 19.549 el siguiente:*

Artículo 1° bis: Son principios fundamentales del procedimiento administrativo, la juridicidad, la razonabilidad, la proporcionalidad, la buena fe, la confianza legítima, la transparencia, la tutela administrativa efectiva, la simplificación administrativa y la buena administración. En función de ello, los procedimientos regidos en esta ley se ajustarán, además, a los siguientes principios y requisitos:

a) Tutela administrativa efectiva: los administrados tienen derecho a una tutela administrativa efectiva, que comprende la posibilidad de:

(...) *(iv) Derecho a un plazo razonable: que los procedimientos administrativos tramiten y concluyan en un plazo razonable, por decisión escrita y expresa. La Administración está obligada a dictar resolución expresa y a notificarla en todos los procedimientos cualquiera que sea su forma de iniciación."*

De tal modo ha quedado consagrado en nuestro derecho positivo interno nacional el "derecho a un plazo razonable" respecto de la tramitación y conclusión de los procedimientos administrativos, dando así sustento legal como "principio fundamental del procedimiento administrativo" a la razonabilidad y la tutela administrativa efectiva, entre otros y, en función de ello, quedó expresamente contemplado dentro de los principios y requisitos a los que debe ajustarse el procedimiento el aludido derecho a un plazo razonable.

Como señala Amestoy, "a *la luz del artículo 1 bis de la LNPA, surgiría que el legislador instauró dos tipos de principios del procedimiento administrativo, a saber: a) los principios "fundamentales": la juridicidad, la razonabilidad, la proporcionalidad, la buena fe, la confianza legítima, la transparencia, la tutela administrativa efectiva, la simplificación administrativa y la buena administración; y b) los derivados de aquellos, surgidos en función de lo que los anteriores postulan y*

[25] B.O. 8/7/2024. Vigencia: a partir del día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de la República Argentina

[26] Ley 19.549

significan: la impulsión e instrucción de oficio, la celeridad, economía, sencillez y eficacia en los trámites, la eficiencia burocrática, el informalismo"[27]. El derecho a un plazo razonable, se encuentra contenido en el grupo a) correspondiente a los "principios fundamentales" (que comprende a los incluidos en el art. 1 bis, inc. a de la nueva LNPA, cuyo ap. iv) contempla el instituto bajo análisis).

Recordamos que la garantía del plazo razonable ya se encontraba incorporada a nuestro sistema jurídico con la ratificación de Tratados Internacionales, conforme lo reseñado al comienzo del presente trabajo. Sin perjuicio de ello, es importante destacar que, con anterioridad a la reforma introducida por la ley 27.742, la violación al plazo razonable en los procesos implicaba, en una primera etapa, conculcar la garantía de defensa y el debido proceso, consagrados en el artículo 18 de la Constitución Nacional (conf. Fallo Mattei). Luego, el incumplimiento del plazo razonable en la resolución de los procesos pasó a ser considerado -además de violatorio de garantías constitucionales- una vulneración convencional, por violentar principios incorporados a Convenciones Internacionales, que poseen igual rango constitucional y que complementan la parte general de la Constitución Nacional, conforme lo establece el art. 75 inc. 22 de la CN.

Actualmente consideramos que se agrega otra herramienta legal en favor de los administrados a fin de defender sus derechos y que se suma a la inconstitucionalidad y a la inconvencionalidad, que es el planteo de nulidad del acto administrativo dictado fuera de un plazo razonable.

A partir de la reforma de la ley 27.742 la resolución de un procedimiento fuera del plazo razonable implica el incumplimiento de un "principio fundamental" y de un "requisito" del procedimiento administrativo (contemplado en el art. 1 bis, inc. a) de la ley 19.549) y la violación de un derecho del administrado ("Derecho a un plazo razonable" consagrado en el art. 1 bis, inc. a) punto (iv) de la LNPA). Ello implica una "grave violación del procedimiento aplicable" (vicio en un elemento esencial del acto, conf. art. 7, inc. d) de la LNPA) que acarrea la nulidad absoluta e insanable del acto administrativo dictado en tales condiciones (conf. Art. 14, inc. b), (iv) de la LNPA). En el siguiente punto desarrollaremos con mayor amplitud esta conclusión.

Lo expuesto genera, además, otra consecuencia valiosa para los administrados. A partir de la reforma de la LNPA la violación al plazo razonable de duración de los procedimientos, no constituye exclusivamente un agravio constitucional o convencional (cuestión conflictiva en la práctica, cuando se exponen tales argumentos ante organismos jurisdiccionales no judiciales como, por ejemplo, el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN)[28]. Muchas veces resulta difícil que el TFN se pronuncie sobre la inconstitucionalidad o inconvencionalidad

[27] Amestoy, Gustavo. "La redefinición de los principios del procedimiento administrativo: el artículo 1 bis de la ley 19549, reformada por les 27742, Temas de Derecho Administrativo, 3/10/2024.

[28] Sobre el particular recomendamos la lectura de la sentencia dictada por la Sala F del TFN en la Causa "3M Argentina SACIFIA c/DGA s/Apelación (39667-A)" el 3/2/2023 y la sentencia del 29/10/2024 de la CACAF, Sala III (Expte 30378/2023 "3M Argentina SACIFIA (TF 39667-A) c/DGA s/ recurso directo ante organismo externo"). En dichos fallos se puede apreciar la postura de la Sala del TFN que considera que es competente para ejercer el control de convencionalidad, mientras que la sala III de la Cámara opina lo contrario.

de ciertas disposiciones que conspiran contra el plazo razonable. A partir de la reforma comentada, se podrá descalificar directamente cualquier acto que no hubiere sido precedido por un procedimiento ajustado a un plazo razonable, invocando la ley 19.549 y, dejando los agravios convencionales y constitucionales en subsidio para instancias judiciales.

Ello es así por cuanto en la actualidad (con la reforma introducida por la ley 27.742) no se requiere exclusivamente de un control de convencionalidad o constitucionalidad de normas que permiten la eternización de procedimientos, tales como las que disponen causales de suspensión y/o interrupción de la prescripción. Con anterioridad a la reforma mencionada, existían precedentes del TFN en los cuales se planteó la inconvencionalidad de la norma que suspende el curso de la prescripción lo cual, en la faz práctica, generaba que alguna Sala de la Cámara Contencioso Administrativo Federal desconociera la competencia del TFN para ejercer un control convencional[29], perdiendo el administrado la posibilidad de articular esa defensa en sede del Tribunal, con la pérdida del efecto suspensivo que implica una eventual sentencia adversa. Consecuentemente, el contribuyente sólo podía esgrimir la violación a un plazo razonable en su caso, recién ante la Cámara y sin efecto suspensivo. Curiosamente, cuanto mayor es el grado de protección de un derecho para el administrado (en términos de jerarquía normativa de las cláusulas que lo protegen), menores son las posibilidades de hacerlo valer. En efecto, en las actuaciones tributarias en general, solo dos de sus instancias transcurren en sede judicial y no cuentan con efecto suspensivo (salvo las cuestiones de naturaleza penal en materia impositiva y aduanera). Si se veda a los órganos jurisdiccionales administrativos la facultad de aplicar la totalidad de la pirámide jurídica al momento de resolver, los agravios de mayor jerarquía jurídica quedan postergados sólo a las últimas etapas del proceso, las cuales sólo intervienen como consecuencia de recursos de apelación y revisión limitados o por vía de recurso extraordinario (o queja).

Discrepamos con este criterio, toda vez que entendemos que todo órgano jurisdiccional, sea administrativo o judicial, tiene el "deber" de aplicar la totalidad del derecho vigente, con especial respeto a la pirámide jurídica y la preeminencia de los principios, derechos y garantías consagrados constitucionalmente y de aquellos que la República Argentina se comprometió a respetar y hacer respetar en toda oportunidad de ejercer una función jurisdiccional.

Recordamos al respecto, la decisión de la CIDH en el caso "Tribunal Constitucional vs. Perú" que claramente sostuvo: "*Esta Corte considera que cualquier órgano del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional, tiene la obligación de adoptar resoluciones apegadas a las garantías del debido proceso legal en los términos del art. 8° de la Convención Americana*"[30].

Respecto de la obligatoriedad de las sentencias de la CIDH, nuestra CSJN sostuvo en la causa "*Rodríguez Pereyra*"[31] que "*En el precedente "Mazzeo" (Fallos":330:3248), esta Corte enfatizó que "la interpretación de la Convención Americana sobre Derechos Humanos debe guiarse por la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (CIDH)" que importa "una insoslayable*

[29] CACAF, Sala III, "3M Argentina SACIFIA (TF 39667-A) c/DGA s/ recurso directo ante organismo externo" (Expte 30378/2023), sentencia del 29/10/2024.

[30] CIDH, sentencia de 31/01/2001.

[31] CSJN, "Rodríguez Pereyra, Jorge Luis y otra c/Ejército Argentino s daños y perjuicios", sentencia del 27/11/2012.

pauta de interpretación para los poderes constituidos argentinos en el ámbito de su competencia y en consecuencia, también para la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a los efectos de resguardar las obligaciones asumidas por el Estado argentino en el sistema interamericano de protección de los derechos humanos" (considerando 20)".

Como ya advertimos, entendemos que a partir de la reforma comentada el TFN podrá resolver aplicando la legislación vigente, sin necesidad de acudir a las normas supralegales.

Por otra parte, también se ratifica que el plazo razonable debe operar a favor del interesado, considerando, de ser necesario, su ampliación a efectos de un adecuado ejercicio del derecho de defensa. En este sentido, por ejemplo, el artículo 1 bis, inc. g), apartado (vi) de la ley 19.549 dispone que "*Antes del vencimiento de un plazo podrá la Administración de oficio o a pedido del interesado, disponer su ampliación, por el tiempo razonable que fijare mediante resolución fundada y siempre que no resulten perjudicados derechos de terceros"*[32].

También se contempla en la LNPA el plazo razonable respecto de la caducidad. Así pues, el artículo 21 establece: "*La Administración podrá declarar unilateralmente la caducidad de un acto administrativo cuando el interesado no cumpliere las condiciones fijadas en el mismo, pero deberá mediar previa constitución en mora y concesión de un plazo suplementario razonable al efecto*".

Finalmente, la LNPA refiere al plazo razonable al contemplar el "amparo por mora" (art. 28). Remitimos al capítulo "Plazo razonable vs. remedios impulsorios" en el presente trabajo.

VII. Cumplimiento del plazo razonable como condición de validez del acto administrativo

Luego de décadas de consagrada la garantía de plazo razonable de los procesos, nuestro legislador decidió modificar la LNPA e incluirla de manera expresa, incorporándola dentro de los "principios fundamentales del procedimiento administrativo" y como un "derecho" en cabeza del administrado, como seguidamente veremos.

La ley 27.742 incorporó a la LPA como "**principios fundamentales del procedimiento administrativo**" a la "**razonabilidad**" y a la "**tutela administrativa efectiva**" entre otros (art. 1 bis de la ley 19.549). Luego agregó que "En función de ello, **los procedimientos regidos en esta ley se ajustarán**, además, **a los siguientes principios y requisitos**: a) **Tutela administrativa efectiva**: los administrados tienen derecho a una tutela administrativa efectiva, que comprende la posibilidad de: (...) (iv) **Derecho a un plazo razonable**: **que los procedimientos administrativos tramiten y concluyan en un plazo razonable**, por decisión escrita y expresa. La Administración está obligada a dictar resolución expresa y a notificarla en todos los procedimientos cualquiera que sea su forma de iniciación".

De esta manera la ley vigente ha colocado, en cabeza de la Administración, la obligación de cumplir con los principios

[32] Si bien se encuentra fuera del alcance del presente trabajo, mencionamos que la ley 27.742 también incorporó el concepto de plazo razonable para otras cuestiones. En tal sentido, incorporó el art. 8 bis el siguiente: "*Antes del vencimiento de un plazo podrá la Administración de oficio o a pedido del interesado, disponer su ampliación, por el tiempo razonable que fijare mediante resolución fundada y siempre que no resulten perjudicados derechos de terceros*".

"fundamentales" a los que debe ajustarse todo procedimiento administrativo, al tiempo que se ha reconocido expresamente el "derecho" al plazo razonable en cabeza del administrado.

En conclusión, podemos afirmar que el actual artículo 1 bis de la LNPA consagra como "principio fundamental" y como "requisito" que debe cumplir el procedimiento administrativo a la "tutela administrativa efectiva", que comprende el "derecho a un plazo razonable" para el administrado.

Al especificar el legislador los principios "fundamentales" que deben regir el procedimiento administrativo, mayor claridad ha arrojado sobre una eventual causal de nulidad del acto administrativo por violación al procedimiento. Si los principios incorporados son "fundamentales", entonces su incumplimiento implica una "grave violación al procedimiento" en los términos del art. 14 de la LNPA.

El legislador tuvo la posibilidad de incorporar al plazo razonable dentro de los elementos esenciales del acto administrativo (art. de la 7 LNPA) o bien, dentro de las causales de nulidad (art. 14 de la LNPA); no obstante, lo incorporó como "principio fundamental" del procedimiento (art. 1 bis de la LNPA).

Vale recordar que el artículo 7 de la ley 19.549 establece que "*Son **requisitos esenciales del acto administrativo** los siguientes: (...) d) Antes de su emisión **deben cumplirse los procedimientos** previstos y los que resulten implícitos del ordenamiento jurídico* ". En consonancia con ello, el artículo 14 de la LPA sostiene que "*El acto administrativo es de nulidad absoluta e insanable en los siguientes casos:* (...) *b) Cuando*: (...) *(iv) (...)* ***se hubiere incurrido en otra grave violación del procedimiento aplicable***".

Es decir que la ley 19.549 ya contenía el requisito esencial del cumplimiento previo del procedimiento aplicable como condición de validez del acto administrativo. Con la reforma se complementaron estas normas con una definición acerca de los principios fundamentales que deben regir ese procedimiento, enumerando de manera expresa los principios y requisitos que debe cumplir todo procedimiento para su validez.

Como ya afirmáramos, la reforma esclarece los requisitos que deber cumplir y los principios a los que debe ajustarse el "procedimiento", y ello debe analizarse de manera conjunta con los artículos 7 y 14 de la ley 19.549.

Respecto de la incorporación del plazo razonable dentro de los principios fundamentales a los que debe ajustarse el procedimiento administrativo y la consecuencia de ello, creemos oportuno recordar a Cassagne, quien, al analizar los principios generales del derecho administrativo, sostuvo: "*En este punto, interesa, especialmente, la distinción entre principios y derechos, en particular, los derechos fundamentales y/o derechos humanos, diferenciación que ciertos sectores doctrinarios rechazan en función de asignarle plena exigibilidad u operatividad a los principios, aun cuando se sostenga que algunos de los principios constituyan "mandatos de optimización". Los principios son o están en el mundo jurídico mientras que los derechos (independientemente que se funden en principios o en otras fuentes como la ley o los contratos) se tienen o se ejercen pues son facultades o poderes jurídicos. De ese modo, los principios, al ser mandatos (con operatividad directa o derivada, según el tipo de principio) generan el derecho a reclamar, ante la Administración y los jueces, su cumplimiento efectivo*"[33].

[33] Cassagne, Juan Carlos. "Los principios generales en el derecho administrativo". El Derecho - Diario,

Es decir que la reforma ha reforzado una doble consecuencia respecto de la razonabilidad en la duración de los procedimientos analizada: i) por un lado la consagra como un principio fundamental del procedimiento, lo cual implica su obligatoriedad por parte de la administración y habilita su exigencia por parte del administrado atento su operatividad, bajo pena de nulidad absoluta e insanable del acto dictado como consecuencia de un procedimiento de plazo irrazonable; y, ii) por otra parte, consagra un "derecho" en cabeza del administrado, que debe ser respetado también por la administración y puede ser exigido por el particular (además de deber ser garantizado por todo órgano con funciones jurisdiccionales).

De la nueva ley 19.549 se desprende, entonces, que la falta de razonabilidad en los plazos de duración que anteceden al dictado de un acto administrativo constituye una grave violación al procedimiento, tornando a dicho acto en nulo de nulidad absoluta e insanable, por tratarse de una lesión a un principio fundamental del procedimiento administrativo que resulta imperativo para la Administración y exigible por los administrados; importando su incumplimiento una lesión a un derecho del particular expresamente consagrado en la ley (derecho al plazo razonable). Ello constituye una causal de nulidad en los términos del art. 14 de la LNPA por vicio en uno de sus elementos esenciales (vicio en el procedimiento, conf. art. 7 de la LNPA).

Destacamos que, con anterioridad a la reforma introducida por la ley 27.742, la doctrina ya se había expresado en igual sentido (nulidad del acto administrativo como consecuencia de la irrazonabilidad de los plazos del procedimiento). Al comentar el fallo "Losicer", Durand observó que "*si bien la Corte no lo especifica, desde la perspectiva de la "teoría de la invalidez" entendemos que el acto sancionatorio del Banco Central resultaría nulo, de nulidad absoluta e insanable (conf. art. 14, LNPA) y que esta nulidad podría justificarse de dos maneras: a) por la presencia de un vicio grave en el "procedimiento" previo al dictado del acto (vicio que, en este caso, se configura frente a la duración irrazonable de ese procedimiento, en atención a las concretas circunstancias de la causa), o b) en una suerte de "incompetencia en razón del tiempo", si, desde otra perspectiva, se considera que la extensión irrazonable del trámite produce en algún momento la extinción de las facultades que permitían el dictado del acto (de un modo análogo a la prescripción de la acción sancionatoria prevista en el citado art. 42 de la Ley 21.526). En apoyo de esta idea, puede decirse que la Corte Suprema postula a partir del art. 8°. 1 del Pacto de San José de Costa Rica (y demás normas relacionadas) la existencia de un verdadero límite temporal –aunque indeterminado, y sujeto a determinación caso por caso– para que la Administración "sancione las conductas antijurídicas" (conf. Considerando 11). La violación de ese límite, naturalmente, produce un impacto en la competencia del órgano instructor/sancionador"*[34].

Si con anterioridad a la reforma se sostenía la invalidez del acto administrativo dictado como consecuencia de un procedimiento de irrazonable dilación, con más razón consideramos que corresponde declarar tal nulidad a partir de la incorporación del artículo 1 bis a la ley 19.549.

Tomo 230, 963, 05-11-2008 Cita Digital: ED-DCCLXX-435.

[34] Durand, Julio C., "La duración razonable del procedimiento administrativo, como garantía vinculada al debido proceso, y condición de validez del acto administrativo", Revista Iberoamericana de Derecho Administrativo y Regulación Económica, 3, diciembre de 2012.

Con posterioridad a la reforma comentada, se ratifica la operatividad de los principios consagrados. En tal sentido se ha dicho que "*Tanto en el anterior artículo 1 de la LNPA como en el actual 1 bis, los principios del procedimiento administrativo preceden a la fijación de los pasos específicos de los trámites que integran el ter, otorgan a todas las etapas un marco general de regulación ya que no importará a cuál de las fases nos refiramos (sea la del inicio del trámite o la probatoria o la recursiva) para que esos principios se tornen operativos*"[35].

VIII. Aplicación del plazo razonable a los procedimientos tributarios e infraccionales

En el ámbito que nos incumbe, el derecho al plazo razonable en los procesos resulta de aplicación a todos los procedimientos tributarios, aduaneros, y los relativos a los recursos de la seguridad social -ello a nivel nacional- como a los procedimientos fiscales locales[36] y a los procesos penales vinculados a tales obligaciones, entre otros.

Lo expuesto surge del artículo 18 de la Constitución Nacional y de la literalidad del Artículo 8.1. de la CADH que establece que "*Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter*".

Es decir, todos los procesos vinculados con derechos y obligaciones fiscales, sea el fisco acreedor o deudor; o bien se trate de derechos u obligaciones fiscales sin contenido económico directo o de cualquier otro carácter, deben ser resueltos en un plazo razonable. Lo mismo se exige a los procesos infraccionales y penales relacionados con tales procedimientos[37].

La aplicación de las previsiones convencionales al derecho tributario interno ha sido objeto de estudio y definiciones desde hace décadas. En las II Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario de México[38], ya se había consagrado el derecho al plazo razonable en esta materia, al sostenerse que "*el proceso contencioso tributario debe ser sencillo y rápido, asegurando que las causas sean resueltas dentro de los plazos que fije la ley*". También es dable citar a las Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y

[35] Amestoy, Gustavo. "La redefinición de los principios del procedimiento administrativo: El artículo 1 bis de la ley 19549, reformada por ley 27742", Temas de Derecho Administrativo, 3/10/2024.

[36] En el plano provincial, por ejemplo, el dictamen 307/2024 de la Fiscalía de Estado de la Provincia de Santa Fe aplicó la garantía del plazo razonable con fundamento en la Constitución Nacional y los tratados internacionales ya comentados en el presente y la legislación provincial, en un procedimiento de determinación de oficio del impuesto sobre los ingresos brutos.

[37] En tal sentido Pablo Garbarino sostiene que "*En efecto, el "plazo razonable" de duración del proceso al que se alude en el inciso 1 del artículo 8 del referido plexo convencional constituye una garantía exigible en toda clase de procesos, por lo que no corresponde circunscribirla exclusivamente a la materia penal ordinaria, sino que su plena aplicación debe extenderse a las extra penales (civiles, laborales, fiscales o de cualquier otro carácter -como la infraccional aduanera-), de acuerdo a lo establecido expresamente en la valiosa sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos del 31/1/01 ya referida" (*caso del "Tribunal Constitucional del Perú -Aguirre Roca, Rey Ferry y Revoredo Marsano vs. Perú-", considerandos 66 y ss., en especial considerandos 69".). Garbarino, Pablo A. "La Convención Americana sobre Derechos Humanos y su influencia en los procedimientos aduaneros", VII Jornadas Internacionales del Derecho Aduanero, Buenos Aires, Errepar, 2014, pág. 417.

[38] Convocadas en 1958.

Derechos Humanos[39], en las que se sostuvo que "*la Convención Americana sobre Derechos Humanos (...) tiene carácter operativo para aquellos países que la han ratificado y ello implica la plena vigencia de los derechos y garantías allí reconocidos, aun en casos de ausencia o insuficiencia de normas de derecho interno que reconozcan esos derechos y garantías*"[40]. También encontramos su tratamiento en las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario realizadas en Salvador de Bahía, Brasil[41].

A lo expuesto se suma entonces la expresa inclusión del derecho a un plazo razonable en la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos la cual, a su vez, resulta de aplicación supletoria a los procedimientos tributarios, aduaneros y de la seguridad social, como advertimos a continuación.

En efecto, en materia de procedimiento fiscal[42], Ley 11.683, en su art. 116 dispone que "*En todo lo no previsto en este Título serán de aplicación supletoria la legislación que regula los Procedimientos Administrativos y el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y, en su caso, el Código Procesal Penal de la Nación*".

Por su parte, el Código Aduanero (ley 22.415), en su art. 1017 contempla que "*Las disposiciones de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos se aplicarán supletoriamente en los procedimientos que se cumplieren ante el servicio aduanero*".

Respecto de los recursos de la seguridad social, si bien los mismos también se rigen por su normativa específica, resulta de aplicación supletoria la ley 19.549 conforme lo prevé el Decreto 722/96 (modif. por Decreto Nº 1155/97) cuyo art. 2 establece: "*Sin perjuicio de la aplicación supletoria de las normas contenidas en la LEY NACIONAL DE PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS Nº 19.549 y en el REGLAMENTO DE PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS aprobado por Decreto Nº 1759/72 (t.o. por Decreto Nº 1883 del 17 de septiembre de 1991), continuarán en vigencia los procedimientos administrativos especiales que regulen las siguientes materias: a) Las correspondientes a la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS —DIRECCION GENERAL DE ADUANAS Y DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA—*." Vale aclarar que resultan aplicables a los recursos de la seguridad social varios artículos de la ley 11.683 ya mencionada por expresa remisión legal.

Cabe destacar que el derecho al plazo razonable contemplado en la ley 19.549 se aplica tanto a los "procedimientos" expresamente reglados, iniciados de oficio o a petición de parte, por el Estado, como a cualquier "trámite" ante la administración, y se refiere tanto a la tramitación como a la resolución de los mismos.

Este derecho complementa el derecho a peticionar a las autoridades y a obtener un pronunciamiento expreso por parte de la administración y a la tutela administrativa efectiva; y a la garantía de defensa y del debido proceso de raigambre constitucional, quedando claro que el factor tiempo en el dictado del acto administrativo que resuelve el trámite o procedimiento es tan importante como el resto de los requisitos del acto administrativo contemplados en la ley 19.549.

Así pues, resulta de aplicación a los trámites iniciados por los administrados como, por ejemplo, las solicitudes de certificados de todo tipo, de reconocimientos de exención,

[39] Desarrolladas en Lima, Perú en 1989.
[40] Declaración no. 7.
[41] Celebradas en San Salvador de Bahía, Brasil, en 2020.
[42] La ley 11.683 a su vez resulta de aplicación supletoria a otras legislaciones.

compensaciones, transferencias, reintegros, devoluciones, levantamientos de medidas precautorias, solicitudes de vista, solicitudes de alta y baja, pedidos de información, de rectificaciones, denuncias, verificaciones, etc. Como se dijo, el requisito resulta también de aplicación, no sólo a los trámites, sino también a todos los procedimientos reglados iniciados a instancia del administrado (por ejemplo, procedimientos de repetición).

Asimismo, destacamos la importancia de la aplicación de esta garantía en los procedimientos que se inician de oficio por la administración. En los casos en los cuales resulte un reclamo del fisco hacia los contribuyentes, asume mayor relevancia el factor tiempo ya que el mismo juega claramente en contra del adecuado ejercicio del derecho de defensa del administrado. Cuanto mayor sea la dilación de la administración en el inicio de un procedimiento y en avanzar con las etapas procedimentales, mayor será la distancia temporal con los hechos (hecho imponible o hechos y actos que sea necesario probar) y más dificultoso se hace para el contribuyente conseguir la documentación y/o información necesaria para el esclarecimiento de los hechos objeto de cuestionamiento. En este aspecto el plazo razonable se vincula estrechamente con el derecho de defensa.

Sumado a ello, también se encuentra en juego el derecho de propiedad por la afectación patrimonial que implica el tiempo respecto de cualquier obligación tributaria, jugando siempre a favor del fisco y en contra de los contribuyentes por las tasas de interés asimétricas que se aplican a favor de uno y de otro. Esta asimetría en cuanto al impulso de los procedimientos (al depender siempre de la respuesta del Estado) y las diferentes consecuencias para uno y otro (el Estado acreedor se enriquece con las tasas de interés superiores a las de mercado mientras que los particulares acreedores se empobrecen y ven licuados sus acreencias cuando el deudor es el Estado) viola también el principio de igualdad. Como veremos más adelante, existe asimismo una vinculación directa entre los plazos de resolución de los procesos y la seguridad jurídica.

IX. Plazo razonable vs. Prescripción

Si bien la Corte Suprema ha resuelto la extinción de la acción por prescripción en procesos que se habían dilatado de manera irrazonable pero que permanecían abiertos bajo el paraguas de causales de suspensión de la prescripción, consideramos que merece un especial análisis el requisito de plazo razonable de modo absolutamente independiente de los plazos contenidos en las normas de prescripción.

En efecto, si bien las legislaciones específicas contemplan los plazos de prescripción a los que debe sujetarse la administración para determinar y exigir el pago de las obligaciones tributarias; y para aplicar y hacer efectivas las sanciones, y la prescripción para repeticiones, no deben confundirse dichos plazos con el plazo razonable del artículo 1 bis, inc. a) apartado iv) de la ley 19.549, ni con la garantía consagrada en los tratados internacionales.

Ninguna norma relativa al plazo razonable contiene un límite temporal específico, expresamente consagrado, toda vez que la razonabilidad dependerá de cada caso en particular. Al respecto, recordamos que deben analizarse pormenorizadamente los elementos determinados por vía jurisprudencial: a) la complejidad del asunto; b) la conducta de las autoridades; c) la actividad procesal del interesado y d) el análisis global del procedimiento, para poder merituar la razonabilidad del tiempo que le lleva el impulso y resolución de cada

procedimiento concreto. Estos son los parámetros a analizar a los efectos de evaluar la razonabilidad temporal de un procedimiento y no los plazos contenidos en las normas de prescripción. Verbigracia, el inicio de un reclamo dentro de los cinco años desde el vencimiento de la obligación o desde el hecho generador de responsabilidad puede no estar prescripto, pero si dicho reclamo se origina en una simple compulsa del sistema informático del organismo de control, entonces resulta absolutamente irrazonable semejante lapso.

El plazo de prescripción implica la pérdida de la acción por parte del acreedor por el transcurso del tiempo, mientras que el plazo razonable se vincula con el tiempo que insume cualquier órgano jurisdiccional administrativo o judicial para ejecutar cada acto en la tramitación de un procedimiento y para dictar resolución, estando dentro de los plazos de prescripción otorgados por la ley. Una cosa es que el Estado llegue a dictar el acto administrativo interruptivo o suspensivo de la prescripción dentro del plazo legal otorgado al efecto y algo muy distinto es el plazo que insume el organismo (dentro del plazo de prescripción) para avanzar de una etapa a otra en el procedimiento o para proveer o resolver cuestiones necesarias para el avance del caso o simplemente para dictar el acto resolutivo. Los tiempos para el impulso de oficio que debe realizar el Estado no pueden medirse con la misma vara que los de la prescripción.

Veamos su aplicación en un caso hipotético. Si el fisco llega a dictar una resolución determinativa de oficio o una resolución en un sumario dentro de los cinco años de prescripción (en realidad, suelen ser seis años o más, toda vez que el plazo de prescripción comienza a correr a partir del primero de enero del año siguiente al del vencimiento de la obligación o realización del hecho, y a ello se deben adicionar los años extra por suspensiones generales establecidas en las normas que establecen blanqueos o moratorias), podemos afirmar que la acción para efectuar el reclamo no se encuentra prescripta. Pero, a los efectos de evaluar la legitimidad del procedimiento administrativo y el correcto y pleno goce de los derechos de los administrados, es necesario analizar el comportamiento del Estado en su función jurisdiccional, analizando la razonabilidad del tiempo que insumió la Administración para el dictado de las medidas a su cargo. Nos referimos, por ejemplo, al plazo para la instrucción de un sumario o el inicio del procedimiento de determinación de oficio, la corrida de vista, la apertura aprueba, los actos necesarios para la producción de la prueba, la clausura del período probatorio, la notificación del estado de autos para alegar, la emisión de dictámenes, el dictado de la resolución final, el cumplimiento de las notificaciones desde que las actuaciones se encuentran en condiciones de ser notificadas, las elevaciones a los órganos competentes, etc. Es necesario analizar la complejidad del asunto y, en función sólo de ello, evaluar la razonabilidad del plazo insumido.

Resulta claro que la exigencia legal del plazo razonable no se purga por el actuar de la administración dentro de los plazos de prescripción.

En el mismo sentido se ha dicho "*que la aplicación del derecho a ser juzgado en plazo razonable juega de modo independiente, es decir que tiene vida propia, y que la inexistencia de un plazo concreto para el dictado de un pronunciamiento no conlleva que el organismo instructor justifique las dilaciones incurridas en el instituto de la prescripción interrumpida si el interesado alega, y en definitiva se considera demostrado, que el trámite insumió una duración excesiva y se configuró en un plazo*

irrazonable para el dictado de la resolución que debía ponerle fin".[43].

En primer lugar, ello es así por cuanto carecería de toda razón o sentido que se legisle en las convenciones internacionales y que se incorpore a nuestro derecho positivo nacional el requisito de plazo razonable cuando ya existen normas de prescripción vigentes desde hace décadas o siglos. Claramente la prescripción no tiene por finalidad la celeridad de los procesos, sino que tiende a proteger el derecho al reclamo durante todo el interminable proceso, blindado por las innumerables causales de suspensión e interrupción. La prescripción no brinda ninguna solución para la eternización de los procesos ni contribuye en lo más mínimo a la celeridad procesal ni a la tutela administrativa ni judicial efectivas.

Justamente, el derecho al plazo razonable tiende a garantizar la eficacia y celeridad de los procesos que se ven eternizados por las numerosas causales de interrupción y suspensión de la prescripción.

Resulta harto elocuente la situación de los sumarios aduaneros, en los cuales es tristemente habitual observar que el servicio aduanero tarda cinco años para instruir un sumario y, luego, varios años más hasta la realización del próximo paso procedimental consistente en la corrida de vista al interesado. Si bien, desde el punto de vista estrictamente de la de la prescripción, la misma no habría operado por ser la apertura del sumario una causal de interrupción y de suspensión de la prescripción[44], resultaría a todas luces inconstitucional que el administrado recién pueda ejercer su derecho de defensa pasados más de cinco años (o incluso más de diez años en algunos casos) desde acaecida la circunstancia que diera origen al reclamo estatal. Se trataría de una clara violación al derecho de defensa y al debido proceso. Esas circunstancias colocan al administrado en franca indefensión. La aduana podría tomarse diez años sólo para dictar dos actos administrativos (de escasa complejidad): instrucción de sumario y corrida de vista. ¿Es ello razonable? La respuesta no puede ser otra que negativa.

Lo mismo ocurre con el inicio de inspecciones y su finalización al borde de la prescripción de la acción del fisco para determinar de oficio y exigir el pago de tributos.

No podemos dejar de mencionar también, otra consideración especial que contempla la ley 11.683, al otorgar otro plazo adicional extra de suspensión por ciento veinte (120) días de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por dicha ley y para aplicar y hacer efectivas las multas, desde la fecha de notificación de la vista 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 notificaran dentro de los ciento ochenta (180) días corridos anteriores a la fecha en que se produzca la correspondiente prescripción[45].

---

[43] BORSINI, Mayra. "El plazo razonable para resolver en sede administrativa en la provincia de Santa Fe". Errepar, Práctica Integral Santa Fe (PSF), 12 de febrero de 2025.

[44] Código Aduanero, Artículo 805: "La prescripción de la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera se suspende en los siguientes supuestos: a) desde la apertura del sumario, en la causa en que se investigare la existencia de un ilícito aduanero, hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión".
Artículo 937: "La prescripción de la acción para imponer penas por las infracciones aduaneras se interrumpe por: a) el dictado del auto por el cual se ordenare la apertura del sumario".

[45] Artículo s/n a continuación del art. 65 sustituido por el art. 18 de la Ley N° 26.063 B.O. 9/12/2005.

Es evidente que el instituto de la prescripción opera de manera absolutamente beneficiosa para el fisco y resulta sumamente benévola con las dilaciones infundadas de los responsables de impulsar las actuaciones administrativas y judiciales. Recordamos que a los plazos de cinco o diez años de prescripción contemplados en los ordenamientos jurídicos pertinentes, se debe sumar el tiempo de reinicio del cómputo de la prescripción otorgado por las causales de interrupción y el tiempo extra fruto de las causales de suspensión, y, a todos ellos, se suman las suspensiones especiales de carácter general que otorgan a menudo las leyes de moratoria y el adicional de ciento veinte días que contempla la ley de procedimiento fiscal. A ello se suma que durante la tramitación de los procedimientos en sede administrativa y ante el Tribunal Fiscal de la Nación y también ante la justicia, el cómputo de la prescripción queda suspendido. La prescripción, tal como se encuentra legislada, no brinda absolutamente ninguna solución para evitar procesos eternos. Más bien, los ampara.

En conclusión, los plazos de prescripción no resultan en absoluto un parámetro para medir la razonabilidad de los tiempos de la administración, ni los del Tribunal Fiscal de la Nación ni los de la Justicia.

Este es el criterio adoptado por la jurisprudencia nacional e internacional, toda vez que los casos en los cuales se ha aplicado el principio de plazo razonable, se trataron de causas en curso con plazos de prescripción interrumpidos y/o suspendidos.

Es menester recordar, por ejemplo, que en el precedente "Losicer" ya citado, la Corte revocó la sentencia de Cámara que había convalidado el transcurso de quince años para la resolución de un sumario administrativo, fundada en la ausencia de prescripción. Al criticar este abordaje del tema, el Máximo Tribunal sostuvo que deben tomarse en consideración las pautas relativas al plazo razonable mencionadas en los fallos internacionales más arriba citados, toda vez que las mismas "*dan contenidos concretos a las referidas garantías y su apreciación deberá presidir un juicio objetivo sobre el plazo razonablemente admisible para que la Administración sustancie los pertinentes sumarios y, en su caso, sancione las conductas antijurídicas, sin perjuicio de las concretas disposiciones de la Ley de Entidades Financieras sobre la prescripción de la acción que nace de las infracciones, debido a la laxitud de las causales de interrupción previstas por dicha normativa, como forma de consagrar efectivamente el derecho de defensa y debido proceso de los recurrentes*"[46].

En el mismo sentido se ha dicho "*que la aplicación del derecho a ser juzgado en plazo razonable juega de modo independiente, es decir que tiene vida propia, y que la inexistencia de un plazo concreto para el dictado de un pronunciamiento no conlleva que el organismo instructor justifique las dilaciones incurridas en el instituto de la prescripción interrumpida si el interesado alega, y en definitiva se considera demostrado, que el trámite insumió una duración excesiva y se configuró en un plazo irrazonable para el dictado de la resolución que debía ponerle fin*"[47].

Como corolario de lo expuesto, podemos concluir sin reparos que el cumplimiento de los plazos de prescripción y la verificación de causales de interrupción y/o suspensión en modo alguno pueden servir de parámetro para el análisis de la garantía del

[46] Fallo Losicer, considerando 11.

[47] BORSINI, Mayra. El plazo razonable para resolver en sede administrativa en la provincia de Santa Fe. Errepar, Práctica Integral Santa Fe (PSF), 12 de febrero de 2025.

plazo razonable. Es más, sabido es que los plazos contenidos en las normas de prescripción suelen ser irrazonables en los términos aquí analizados y las causales de interrupción y suspensión resultan sumamente "laxas" en términos de nuestro Máximo Tribunal, pues conspiran contra el debido proceso, el derecho de defensa y la seguridad jurídica, entre otros derechos y garantías. Como sostiene la jurisprudencia nacional e internacional, la razonabilidad de los plazos debe analizarse atendiendo a las especiales circunstancias de cada caso en particular, siendo esa la razón por la cual ningún ordenamiento, legal o supralegal, define con exactitud los tiempos que deben transcurrir para que un plazo sea considerado irrazonable.

X. Plazo razonable vs. Remedios impulsorios

Del mismo modo que el plazo razonable debe ser analizado de manera independiente de la prescripción, es importante destacar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación también ha sabido escindir completamente este principio de aquellas acciones que hubiera podido ejercer el particular a los efectos de impulsar un proceso. Nos referimos, por ejemplo, al pedido de pronto despacho o al amparo por mora (ante la Justicia o ante el Tribunal Fiscal de la Nación).

El derecho a un plazo razonable, tiene como correlato el deber de los órganos administrativos y jurisdiccionales del Estado a resolver cualquier proceso vinculado (en lo que aquí nos ocupa) a cualquier derecho u obligación fiscal o penal con la mayor celeridad posible y otorgando al particular los plazos razonables que éste requiera para poder ejercer adecuadamente su derecho de defensa. Pero, en modo alguno, puede colocarse en cabeza del administrado el deber de impulsar los procedimientos. Es quien ejerce la función jurisdiccional quien debe cumplir con los plazos razonables, no pudiendo exculparse alegando inacción del contribuyente. La carga impulsoria compete al órgano jurisdiccional, quien cuenta con amplias facultades instructorias a fin de arribar a la verdad material.

En tal sentido se ha dicho que "*Es auspicioso que la Corte Suprema haya omitido un argumento reiteradamente invocado por la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo en situaciones similares, para excusar o justificar la demora en el trámite: que los interesados hubieran podido acelerar el proceso e instar el dictado del acto por medio de un "pronto despacho", o un "amparo por mora". De este postulado de la Cámara se seguiría, implícitamente, que la demora es en algún sentido imputable al administrado, lo que implica tanto como culpar, por el incumplimiento de una obligación administrativa, a la víctima de ese incumplimiento, y desatender la responsabilidad principal de la Administración*."[48]

XI. Relación con otros derechos y garantías

XI.A. Igualdad

Sabido es que los procedimientos tributarios se caracterizan por la marcada desigualdad entre las partes involucradas (fisco vs contribuyentes o responsables).

[48] DURAND, Julio C., "La duración razonable del procedimiento administrativo, como garantía vinculada al debido proceso, y condición de validez del acto administrativo", Revista Iberoamericana de Derecho Administrativo y Regulación Económica, 3, diciembre de 2012

En la relación fisco contribuyente (o responsable) tenemos, por un lado, i) al Estado legislador (creador de los tributos y de los procedimientos); al Estado en su faz ejecutiva, que reglamenta las normas, las interpreta y las ejecuta; y al Estado en su función jurisdiccional (administrativa y judicial); y, por otro lado, ii) el contribuyente, que solventa al Estado, pero es colocado generalmente en una categoría de protección legal inferior.

La balanza se encuentra total y absolutamente inclinada siempre a favor del Estado tanto en lo patrimonial como en el ámbito procesal.

Respecto de los derechos y obligaciones procesales, el Estado también cuenta con privilegios que resultan contrarios al principio de igualdad de las partes[49]. Por ejemplo, en determinados casos, puede reclamar el cobro por vía de ejecución fiscal, trabar medidas cautelares sin tener siquiera que explicar la razonabilidad de tales medidas, ni fundarlas en derecho ni cumplir con las exigencias que rigen el instituto (verosimilitud del derecho, peligro en la demora, contracautela); también cuenta con privilegio respecto de la caducidad de instancia ya que para el Estado no opera de pleno derecho, sino que requiere intimación previa para que manifieste su interés en la prosecución de la ejecución[50], entre otros privilegios procesales.

Sobre el particular, merece ser destacada la jurisprudencia de la Cámara Federal de Tucumán que sostuvo la inconstitucionalidad de la exigencia de intimación al fisco de manera previa al dictado de la caducidad de instancia, por resultar violatorio del principio de igualdad entre las partes, lo que afecta la garantía

[49] "*Este principio de igualdad ante la administración de justicia o ante la jurisdicción, reconoce el derecho a igual protección de la ley, sin discriminación alguna que la restrinja en consonancia con el derecho a la protección judicial efectiva (Arts. 24 y 25 de la Convención ADH), de forma tal que no debe haber normas que contemplen privilegios al Estado cuando litiga como parte actora o demandada, de ahí que las reglas procesales deben asegurar el igual tratamiento de las partes y de sus respectivos intereses en juego en igualdad de situaciones. Tanto las normas del Pacto de San José de Costa Rica como del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos reconocen el compromiso de los estados nacionales en este sentido, agregando específicamente en el art. 14 del último que "todas las personas son iguales ante los tribunales de justicia", de esta forma, como normas con jerarquía constitucional integran el derecho público argentino y son obligatorios para las autoridades nacionales y provinciales*". Ábalos, María Gabriela. Fuentes normativas y controles de constitucionalidad y de convencionalidad en el derecho argentino. Especial referencia a las ejecuciones fiscales (Revista Debates de Derecho Tributario y Financiero, Derecho Constitucional Financiero y Tributario, Parte I, Año IV, N° 13, Septiembre 2024, pág. 55).

[50] Ley 11.683, art. 92, (...) "*Cualquiera sea el tiempo transcurrido en la ejecución, no procederá la declaración de caducidad de la instancia judicial sin previa intimación por cédula a la actora a fin de que se manifieste sobre su interés en su prosecución*".

constitucional del debido proceso[51]. En tal sentido, la Cámara sostuvo "*Que este Tribunal, por los fundamentos señalados, juzga que resulta ajustado a derecho a declarar la inconstitucionalidad del párrafo 20 del art. 92 de la Ley N° 11.683 introducido por el art. 216 de la Ley N° 27.430 (B.O. 29/12/2017) por cuanto su aplicación al presente caso significa permitir al Fisco ejecutante sustraerse del cumplimiento de las normas generales del proceso civil establecidas en el CPCCN, lo cual conlleva una directa afectación de la garantía constitucional al debido proceso legal (art. 18 CN). Que, en concordancia con el criterio seguido por el Sr. Juez a quo, consideramos que la exigencia impuesta al ejecutado de intimación previa a la AFIP, recaudo introducido en el párrafo 20 del art. 92 de la Ley N° 11.683 por el art. 216 de la Ley N° 27.430, vulnera la garantía de igualdad de las partes en el proceso pues exime al Fisco del cumplimiento de los plazos procesales y de las consecuencias de la caducidad, lo cual a nuestro juicio, no resulta justo. Dicha prerrogativa concedida al fisco colisiona el derecho constitucional al debido proceso (art. 18 CN) por lo que resulta inconstitucional y por ende inaplicable en el presente pleito, lo que así se declara.*"[52]

En materia de plazos, el contribuyente siempre cuenta con plazos perentorios, mientras que el Estado realiza la mayor parte de sus actos sin plazo alguno, más que el de la prescripción (sólo mientras se encuentran corriendo tales plazos, no así mientras se encuentran suspendidos); o, respecto de aquellos actos que cuenten con plazo legal para su dictado, muchas veces su incumplimiento no encuentra consecuencia alguna.

A ello se agrega que los plazos para los administrados son generalmente de tres, cinco, diez o quince días, mientras que el Estados se mueve al ritmo de años.

La dilación por parte del Estado en el cumplimiento de sus funciones constitucionales, no puede ser permitida en un estado de derecho, máxime cuando cuenta con tantas prerrogativas.

La desigualdad es sumamente marcada y opera siempre en contra de los particulares. Por tal motivo es que resulta sumamente imperioso el respeto, por lo menos, al cumplimiento de plazos razonables por parte de la administración ya que ello se vincula directamente con la buena fe, eficiencia, celeridad, seguridad jurídica, entre otros principios rectores de los procedimientos. Cuanto más se prolongue un procedimiento en el tiempo, mayor será la desigualdad entre las partes.

[51] Causa "*AFIP - DGI c/ Guevara Héctor Miguel s/ Ejecución Fiscal*" (16679/2014), sentencia del 5/11/2021, donde se dijo: "*En definitiva, la prerrogativa de la intimación previa a la AFIP resulta inconstitucional pues coloca al contribuyente en una situación de desventaja a priori que no se compadece con el sentido de justicia. Que el privilegio referido permite al Fisco sustraerse de las normas procesales que surgen del Código Procesal Civil de la Nación, las cuales fueron declaradas supletoriamente aplicables por la propia Ley N° 11.683, plasman la reglamentación del ejercicio del derecho constitucional al debido proceso que surge del art. 18 de la Constitución Nacional y constituyen el único medio de los contribuyentes para hacer valer judicialmente sus derechos. Que el sub examine no atañe a las prerrogativas del fisco en el ámbito administrativo, sino plantea una colisión normativa respecto de normas que regulan el proceso judicial, el cual está basado en el respeto al principio de la igualdad de las partes como garantía primordial para arribar a una solución justa. Dicho principio es la cristalización de una norma superior: el derecho constitucional al debido proceso legal del art. 18 de la Constitución Nacional*".

[52] En igual sentido se pronunció el Juzgado Federal de Ejecuciones Fiscales Tributarias Nº 1 en la causa "*AFIP c/ Lazo Barrientos Alejandro Boris s/Ejecución Fiscal – AFIP*" (18731/2021), sentencia del 1/11/2022 y el Dictamen del Ministerio Público Fiscal en la misma causa del 12/10/2022.

Sobre el particular, la CIDH ha sostenido que "*Para alcanzar sus objetivos, el proceso debe reconocer y resolver los factores de desigualdad real de quienes son llevados ante la justicia. Es así como se atiende el principio de igualdad ante la ley y los tribunales y a la correlativa prohibición de discriminación. La presencia de condiciones de desigualdad real obliga a adoptar medidas de compensación que contribuyan a reducir o eliminar los obstáculos y deficiencias que impidan o reduzcan la defensa eficaz de los propios intereses. Si no existieran esos medios de compensación, ampliamente reconocidos en diversas vertientes del procedimiento, difícilmente se podría decir que quienes se encuentran en condiciones de desventaja disfrutan de un verdadero acceso a la justicia y se benefician de un debido proceso legal en condiciones de igualdad con quienes no afrontan esas desventajas*"[53].

XI.B. Propiedad

Se ha mencionado en el presente trabajo que los plazos siempre operan en detrimento del derecho de propiedad de los administrados.

En efecto, en las situaciones en las cuales el contribuyente se ve involucrado como deudor, todo proceso trae aparejado una lesión directa en su patrimonio, debido a las altas tasas de interés (resarcitorios y punitorios) que se incrementan por el simple paso del tiempo, al margen del resto de las consecuencias nocivas conocidas, tales como los embargos, inhibiciones, imposibilidad de disponer de la mercadería, gastos de almacenamiento, costos de seguros de caución, agravamiento del perfil de riesgo fiscal, acumulación de saldos a favor, costas, etc.

Por otra parte, en los procesos en los cuales los contribuyentes son acreedores, la dilación va de la mano con la pérdida del poder adquisitivo de las sumas reclamadas, generando una licuación ilegítima del capital de trabajo del administrado. Aún obteniendo una resolución favorable, el patrimonio del particular se verá menoscabado.

En consecuencia, cada día que transcurre, se perfecciona una lesión al derecho de propiedad de los administrados, existiendo una relación directa entre el factor tiempo y el daño patrimonial del particular. A mayor plazo, mayor deterioro patrimonial.

XI.C. Derecho de defensa

La extensión de los plazos de los procesos también conspira en contra del derecho de defensa de los administrados.

El inicio de reclamos fiscales luego de transcurridos plazos irrazonables, limita cualquier capacidad que pudiere tener el administrado para ejercer su derecho de defensa. A ello se suma el plazo que transcurre hasta la apertura a prueba. Cuanto mayor es la dilación, mayor es el tiempo transcurrido desde el acaecimiento del hecho generador de la causa y menor la posibilidad de articular una defensa y de procurar la prueba pertinente.

Resulta habitual que en sede administrativa no se haga lugar a la prueba ofrecida y que se obligue al contribuyente a tener que producirla años después en la futura instancia. Se trata de una estrategia habitual de la Administración ya que sabe que su accionar carece de sanción o consecuencia alguna por cuanto en instancias ulteriores (por ejemplo, ante el TFN), no se hace lugar a los planteos de nulidad por el vicio de procedimiento y la grave lesión al derecho constitucional de defensa operado en la instancia administrativa por la falta de apertura a

[53] Corte IDH, OC-16/1999, "El Derecho a la Información sobre la Asistencia Consular en el Marco de las Garantías del Debido Proceso Legal", 01/10/1999, Serie A, N.º 16, párr. 119.

prueba. De esa manera se fuerza al interesado a tener que producir la prueba en la siguiente instancia, reduciendo aún más la capacidad de su producción por el mayor tiempo transcurrido entre los hechos que deben ser probados y el momento en el cual se puede ejercer la defensa.

El administrado tiene el derecho a conocer de inmediato cualquier cuestionamiento que pudiere efectuar el fisco, y éste, tiene la obligación de ponerlo en conocimiento del interesado cuanto antes y habilitar la producción de la prueba de manera inmediata, mientras el interesado aún cuente con posibilidad plena de aportar toda la documentación e información que considere conducente.

En este punto, no podemos dejar de mencionar los innumerables casos sobre las denominadas "facturas apócrifas" que se inician contra un tercero que realizó operaciones con un contribuyente debidamente inscripto ante el fisco y, varios años después de que dicho proveedor desapareció frente a los ojos de quien debe fiscalizarlo, el organismo recaudador dirige su reclamo tributario contra el tercero que ya no opera más con tal individuo. Es un caso claro de pérdida de capacidad de defensa por el mero transcurso del tiempo. El fisco reclama al tercero una vez desaparecido el proveedor, colocándolo en situación de indefensión. Lo mismo ocurre, por ejemplo, con las aperturas a prueba luego de transcurridos más de diez años desde una importación y la indefensión que implica tener que producir prueba dirigida a sujetos del exterior con los que se operó hace muchos años y que muchas veces han dejado de ser proveedores, o dejaron de existir, se mudaron, cambiaron su denominación, se fusionaron con otras empresas, etc., lo que los torna inubicables, perdiéndose de tal modo una prueba fundamental para la causa.

XI.D. Debido proceso

Como contempla el artículo 1 bis de la ley 19.549, son principios fundamentales del procedimiento administrativo, la juridicidad, la razonabilidad, la proporcionalidad, la buena fe, la confianza legítima, la transparencia, la tutela administrativa efectiva, la simplificación administrativa y la buena administración.

El proceso no solo debe avanzar conforme los plazos procesales legales, sino que, además deben resolverse insumiendo el menor plazo posible, de acuerdo a la complejidad del tema.

También se sostiene que "*el derecho al plazo razonable en el procedimiento administrativo puede verse desde dos aristas; por un lado, la referida a la duración de los trámites desde su inicio hasta su conclusión mediante el dictado del acto definitivo o el que resuelva la conclusión del iter aun cuando no resuelva el fondo de la cuestión planteada, y, por el otro, la relacionada con los tiempos con los que cuenta el particular a fin de ejercer sus derechos en el contexto del procedimiento*"[54].

[54] Amestoy, Gustavo. "La redefinición de los principios del procedimiento administrativo: El artículo 1 bis de la ley 19549, reformada por ley 27742", Temas de Derecho Administrativo, 3/10/2024. Agrega el autor que "*Sostuvimos que el derecho a una tramitación y definición del iter en un plazo razonable puede analizarse también desde la óptica de los tiempos que las normas acuerdan a los particulares para plantear sus posiciones por ante la administración; y, en este punto, debemos referirnos a los plazos del procedimiento recursivo; al respecto, fue insistente el planteo acerca de que los plazos para la interposición de las impugnaciones en sede administrativa resultaban exiguos en relación con los tiempos con los que contaba la administración para resolver los recursos y que ello impactaba disvaliosamente en el adecuado ejercicio de defensa de los particulares en tanto se verificaba un óbice no solo en la vía impugnatoria, sino que también ello impactaba en el acceso a la vía judicial al no cumplirse el agotamiento de la vía administrativa como requisito para la habilitación de la instancia procesal. En ese*

El debido proceso es una garantía tendiente a la protección de los derechos del administrado, la cual lleva implícita la razonabilidad de los plazos procesales tal como se consideraba aún con anterioridad a que fuera consagrado el plazo razonable en la CADH (1969) y antes de la reforma constitucional de 1994, conforme lo sostuvo la CSJN en la causa "*Mattei*"[55] en 1968.

XI.E. Seguridad jurídica

La resolución de los procedimientos en un plazo razonable contribuye, sin dudas, a la seguridad jurídica, brindando certeza a toda la sociedad acerca del alcance e interpretación del derecho vigente y contribuyendo a que los administrados y la administración puedan ajustar sus conductas lo más rápido posible al deber jurídico.

En este sentido, aunque en un análisis desde el punto de vista penal, se ha dicho que ante la falta de juzgamiento en un plazo razonable "*quizá el más perjudicado sea el pueblo, que necesita sentencias rápidas y ejemplares que transmitan la idea de que la conducta delictual o incumplidora merece un castigo, debe cesar, no tiene que repetirse en casos análogos. Es al Ministerio Público a quien corresponde representarlo*"[56].

Se ha dicho también que *"Un claro ejemplo de inseguridad jurídica, en el que se sumergen las personas de existencia física o ideal, se produce cuando una causa se mantiene sin decisión por décadas -que a veces hasta parece diluido en el tiempo olvidarse-, pero un buen día resurge, y cualquiera fuera el resultado impacta negativamente en el obligado o imputado, o en el acreedor del Estado."*[57].

XII. Consecuencias prácticas en el derecho tributario

En la misma línea que desarrollamos, el plazo razonable en la resolución de los procesos tributarios contribuye a la seguridad jurídica y a un mejor estado de derecho, pues mejora el cumplimiento fiscal de los contribuyentes y la función recaudatoria y de fiscalización de los organismos de control. El sentido en que cada conflicto es resuelto es fundamental para anticipar conductas y forjar el deber jurídico de la ciudadanía, en este caso, vinculado al cumplimiento de las obligaciones y deberes fiscales.

Por otra parte, como explica Casás, desde la perspectiva del Fisco la recaudación de los tributos hace a la necesaria y regular cobertura de los gastos públicos necesarios para el ininterrumpido y cabal funcionamiento del Estado y la prestación de los servicios a su cargo, mientras que, desde la óptica del contribuyente, mantener

punto, con la reforma a la LNPA se verifica una decisión del legislador en pos de ampliar los términos para la presentación de los recursos administrativos. La extensión de los plazos también se observa respecto del de caducidad para presentar la demanda contenciosa del artículo 25 de la LNPA, ya que los 90 días hábiles judiciales que acordaba el texto anterior la reforma los extiende a 180, contados del modo en que para cada manifestación de la administración allí se determina. El tiempo para la impugnación mediante los llamados recursos judiciales directos se unifica en 30 días".

[55] CSJN, Fallos:272:188.

[56] Palazzo, Eugenio Luis, "¿Qué es y quién regula el plazo razonable de los procesos? El caso price". CIJur Centro de Información Jurídica, www.cijur.mpba.gov.ar/doctrina.

[57] Sumcheski, Ana; "El derecho a ser juzgado en un plazo razonable", Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, Revista Nro. 22, Sección Doctrina, pág. 224/225.

la cuestión en estado de incertidumbre puede seguir generando intereses, de ahí que, para ambas partes la celeridad sea conveniente[58].

Por otra parte, respecto de los procedimientos en trámite ante el TFN, se ha dicho que "*si bien es deber jurídico del contribuyente pagar sus impuestos y también es deber jurídico del Fisco percibirlos y exigir su cobro, una duración irrazonable del proceso perjudica gravemente los intereses de todas las partes intervinientes, a saber: 1) del Fisco Nacional (DGA), toda vez que en momentos de crisis donde el erario público necesita recursos, no puede ejecutar la obligación por el efecto suspensivo que conllevan las apelaciones ante el TFN, extremo que si bien es racional, en cuanto resguarda el derecho fundamental a la tutela administrativa y judicial efectiva, en los términos de los arts. XVIII y XXIV de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, 8° y 10° de la Declaración Universal de Derechos Humanos, 8° y 25° de la Convención Americana de Derechos Humanos, 2° inc. 3° aps. a) y b), y 14 inc. 1° del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, un lapso irrazonable de duración de los procesos tornaría ilusoria el logro de una imprescindible equidad tributaria -que jamás debe estar ausente en todo orden social justo- y, por ende, al correcto funcionamiento del sistema impositivo-aduanero; 2) de los contribuyentes que recurran ante el TFN, ya que en caso de ser condenada deberá pagar, conjuntamente con la obligación adeudada, intereses a una tasa diferencial[59] por un período irrazonable, generándose, en su perjuicio, una onerosidad sobreviniente de compleja cancelación ulterior; 3) de los letrados y demás profesionales intervinientes, toda vez que las regulaciones de honorarios se practican, cuanto menos, al momento del dictado de la sentencia definitiva; siendo que éstos revisten, sin duda, carácter "alimentario", al constituir la contraprestación que perciben los profesionales por su labor y consecuentemente su medio de subsistencia, del mismo modo que el salario es la contraprestación que recibe el trabajador en relación de dependencia*"[60].

Sin perjuicio de las consecuencias comentadas precedentemente, consideramos importante poner de resalto varias de las consecuencias valiosas para el sistema jurídico y la sociedad en su conjunto que genera la conclusión de todo tipo de procesos dentro de un plazo razonable. En tal sentido, a continuación, expondremos algunas de las consecuencias prácticas que ello genera:

XII.A. Favorece el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales

No es necesario explicar las dificultades interpretativas que presenta nuestro sistema tributario y las innumerables dificultades con las que deben lidiar constantemente los contribuyentes al momento de tener que cumplir con sus obligaciones y deberes, generalmente, a través de sistemas informáticos diseñados para recaudar y "legislar[61]" más que para

[58] CASÁS, José Osvaldo, "Carta de derechos del contribuyente latinoamericano", Ed. Ad Hoc, Bs.As., 2014, pág. 170.

[59] Convalidada constitucionalmente por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos: 308:283 y 323:3412, entre muchos otros.

[60] Garbarino, Pablo A. "La Convención Americana sobre Derechos Humanos y su influencia en los procedimientos aduaneros", VII Jornadas Internacionales del Derecho Aduanero, Buenos Aires, Errepar, 2014, pág. 417.

[61] Se suelen utilizar los aplicativos y sistemas en general para implementar interpretaciones antojadizas e interesadas, con fin meramente recaudatorio, incluso distorsionando la voluntad del legislador, y para bloquear toda posibilidad de los contribuyentes a discrepar con dichas

facilitar la labor de los particulares. A ello se suma que los fiscos tienden compulsivamente a interpretar las normas y los hechos de la manera que mayor recaudación lleve a las arcas estatales. En este contexto, resulta imperioso que la justicia o el Tribunal Fiscal de la Nación[62] diriman los conflictos entre el fisco y los contribuyentes arrojando luz sobre cuestiones que resultan de interés para todos los responsables. Una vez firme una sentencia, los administrados en su conjunto podrán tener certeza acerca de una obligación tributaria. Recién a partir de dicho momento consideramos que podría ser exigido el comportamiento descripto en la resolución firme bajo pena de sanción y aplicación de los intereses diferenciales en contra de los contribuyentes. Mientras los procedimientos perduren abiertos, los responsables tributarios deberían gozar plenamente del estado de inocencia y encontrarse debidamente amparados por el instituto del error excusable eximente de responsabilidad por la falta de certeza.

El contribuyente tiene derecho a saber si su interpretación es correcta, incluso cuando no coincida con la del fisco, dentro de un plazo útil, es decir que la duda quede disipada para el momento de la liquidación del próximo ejercicio fiscal, evitando de tal modo la acumulación de contingencias, los pagos en exceso o la merma de recaudación.

Cuanto más rápido se resuelvan los procesos fiscales, aduaneros o de la seguridad social, mejor cumplimiento fiscal se logrará respecto de la sociedad en su conjunto. Para ello se necesita contar con interpretaciones firmes exteriorizadas de la manera más cercana posible en el tiempo respecto de los hechos que generan derechos y obligaciones fiscales.

arbitrariedades, inhibiendo hasta el más mínimo margen de acción.

[62] Y también los Tribunales locales.

XII.B. Contribuye a la correcta recaudación

En lo que respecta a la situación del Estado frente a las dilaciones procedimentales, también puede el mismo verse perjudicado en la recaudación en aquellos casos en los cuales resulte convalidado su criterio a largo plazo. No obstante, insistimos con remarcar que cualquier crédito a favor del Estado se encuentra resguardado en todas las legislaciones del país por tasas de interés superiores a las de mercado, generando así una inversión sumamente fructífera para los fiscos, colocación que el sistema financiero no bendeciría jamás con esos rendimientos. A ello se suma el cese del efecto suspensivo en alguna etapa del procedimiento que debe seguir el contribuyente para ejercer su derecho de defensa. Generalmente el efecto suspensivo cesa antes de que el administrado pueda acceder al menos a una instancia judicial (violando el derecho de defensa y la garantía de la doble instancia).

Sin perjuicio de lo expresado en último término, también es cierto que el transcurso del tiempo puede llevar a la insolvencia del deudor generando un perjuicio para la recaudación y para la sociedad en su conjunto. El Estado compensará ese faltante de recaudación que debía haber aportado el contribuyente incumplidor con mayor presión tributaria sobre los contribuyentes cumplidores.

XII.C. Evita pagos en demasía por parte de los contribuyentes y otras consecuencias nocivas

La demora excesiva en la resolución de los procedimientos fiscales acarrea también la consecuencia disvaliosa de colocar a los contribuyentes ante la disyuntiva de i) afrontar un pleito con las consecuencias indeseables ya comentadas (costos de defensa, intereses diferenciales, demás

perjuicios irreparables) y, además, sanciones administrativas y penales, ejecuciones, medidas cautelares (embargos, inhibiciones), calificación de riesgo fiscal, pérdida de beneficios, etc.; o ii) proceder a un pago bajo protesto de importes en exceso con la esperanza de poder discutir la cuestión sin consecuencias nocivas extras, pero asumiendo la pérdida económica y el perjuicio patrimonial en el recupero a largo plazo de sumas que se licuarán indefectiblemente. Dichos pagos sin causa podrían eventualmente recuperarse parcialmente mediante los procedimientos de repetición o devolución, pero también es sabido que las tasas de interés aplicables a dichos créditos resultan insignificantes, erosionando de todos modos el patrimonio del administrado, en franca violación a su derecho de propiedad.

Las alternativas con que cuentan los administrados frente a los procedimientos tributarios siempre son perjudiciales y lesivos de derechos constitucionales (fundamentalmente derecho de propiedad, entre otros). O deben someterse a infinidad de consecuencias nocivas o resignar parte de su patrimonio (dejando licuar su capital de trabajo durante el largo proceso).

Como puede apreciarse, el contribuyente siempre pierde. No cuenta con ninguna opción favorable para sostener un proceso en resguardo de sus derechos constitucionales que no implique la lesión a esos mismos derechos. Ello es así porque los procedimientos tributarios constituyen un perjuicio en sí mismo para los administrados de imposible subsanación posterior[63].

De ahí que cuanto más ágiles, rápidos, eficaces y eficientes sean los procedimientos, menores serán las lesiones que se ven obligados a sufrir los contribuyentes.

XII.D. Disminuye las chances de acumulación de contingencias para los administrados

Los procedimientos tributarios se encuentran diseñados claramente a favor de la recaudación (sea ésta legítima o no). Se protege siempre a las arcas públicas en detrimento del patrimonio de los ciudadanos. En consecuencia, la demora en la tramitación de cualquier procedimiento que tenga al Estado como posible acreedor lleva aparejado un sinnúmero de consecuencias negativas para el contribuyente, a saber, devengamiento de intereses superiores a los de mercado imposibles de compensar financieramente, trabas de medidas cautelares, pago de tasas de actuación ante el Tribunal Fiscal de la Nación y de tasas de justicia en las instancias judiciales posteriores, gastos en honorarios de abogados, contadores y peritos, pérdida de beneficios y de certificados, agravamiento de alícuotas de retención y/o percepción, etc.

El factor tiempo en los procedimientos administrativos representa un perjuicio en sí mismo que debería poder neutralizarse o, al menos, morigerarse al mínimo necesario, con posibilidad de resarcimiento al particular damnificado.

En este punto también se evidencia la relación directamente proporcional existente entre el tiempo de los procesos y la acumulación de daños y perjuicios para el administrado.

XII.E. Evita la proliferación de procesos paralelos

El incumplimiento del plazo razonable genera muchas veces la necesidad de acudir a la justicia en forma paralela con el procedimiento administrativo, para evitar mayores perjuicios. Las herramientas que se

[63] Los jueces que rechazan medidas cautelares de los contribuyentes alegando la ausencia de perjuicio irreparable porque luego podrán solicitar una repetición, claramente desconocen la realidad.

ven obligados a utilizar los contribuyentes oscilan entre el amparo por mora y los amparos en general, la solicitud de medidas cautelares o la interposición de acciones declarativas de certeza. No obstante todos estos posibles remedios adolecen de cierta ineficacia atento la estrictez con la que los jueces suelen analizar los requisitos procesales para su admisión y el error recurrente de considerar que el pago de una obligación tributaria ilegítima no genera un perjuicio irreparable porque el contribuyente puede luego solicitar la repetición del tributo ingresado en demasía, sin merituar la grave lesión al derecho de propiedad que ello implica atento la devaluación de la moneda y las tasas de interés insignificantes que se aplican a favor del administrado. Ello, sin contar los años de demora irrazonable en la tramitación posterior de dichos reclamos de repetición y los costos que implican.

Un punto interesante a mencionar es la situación de vulnerabilidad constitucional en la que se encuentran los contribuyentes. Ello es así por cuanto, cuanto más grave sea el agravio, concretamente, de orden constitucional, menor garantía de defensa tiene el administrado. En efecto, los planteos constitucionales no los puede hacer valer en sede administrativa ni ante el Tribunal Fiscal de la Nación, quedando solo reservados para las instancias posteriores que no poseen efecto suspensivo. De ahí la necesidad de acudir a procesos paralelos en sede judicial.

XII.F. Optimiza la relación entre los procedimientos administrativos y los procesos penales

Atento la interacción que existe entre los procedimientos tributarios y los procesos penales asociados a las conductas que dieran origen a las supuestas obligaciones incumplidas, resulta imperioso también el respeto al plazo razonable a fin de que, en la eventual causa penal, el supuesto responsable cuente con todas las garantías de defensa, al mismo tiempo que la justicia pueda investigar las conductas apropiadamente sin que haya transcurrido demasiado tiempo entre el hecho y la investigación. Todo ello a fin de arribar a la verdad objetiva.

XII.G. Permite la modificación del criterio fiscal en un plazo útil

La celeridad en la resolución de las circunstancias que pudieran ser contradictorias entre el fisco y los contribuyentes, es fundamental tanto para el correcto cumplimiento de los deberes y obligaciones de los contribuyentes, como para el correcto accionar de los organismos de fiscalización y recaudación. Cuanto antes se arribe a una definición, más rápido cesará el estado de incertidumbre que sobrevuela a todas las materias aquí mencionadas (tributaria, aduanera, seguridad social) y permitirá a las partes adoptar el criterio definido. En el caso del Estado, debe aplicarse el mismo principio de plazo razonable a su deber de adaptarse a la jurisprudencia vigente. El no acatamiento a la jurisprudencia como criterio rector para todos los casos que se encuentren en igual situación es también jurídicamente reprochable.

El Estado debe modificar su criterio de manera *erga omnes*, conforme la jurisprudencia que se dicte en casos similares y ello lo debe hacer dentro de un plazo razonable también, bajo pena de nulidad de cualquier acto administrativo en el cual se siga aplicando el criterio anterior.

Ello es sumamente importante atento que, con el transcurso del tiempo, van venciendo obligaciones de todo tipo para los contribuyentes y por aplicación del principio de buena fe, la administración debe acatar los fallos judiciales, modificar sus posiciones y exteriorizar su cambio de criterio. Del

mismo modo debería desistir o allanarse en todas las causas en trámite dentro de un plazo razonable.

XIII. Conclusiones

A partir de la segunda mitad del siglo XX se ha puesto mayor acento en los principios, derechos y garantías que deben regir los procesos evolucionando su apreciación en el ámbito internacional y, consecuentemente se fueron incorporando a nuestro sistema jurídico, tanto en la jurisprudencia como en la legislación.

El plazo razonable de duración de los procesos se fue consagrando jurisprudencialmente en nuestro país a través de importantes fallos de la CSJN, que lo consideraban implícito en la garantía del debido proceso y derecho de defensa, de raigambre constitucional (art. 18 CN). Luego, a partir de la reforma constitucional de 1994, y el rango constitucional de ciertas Convenciones Internacionales a las cuales adhirió nuestro país, los principios consagrados en tales Tratados pasaron a contar con jerarquía constitucional. En consecuencia, la normativa convencional, al igual que la jurisprudencia de los Tribunales específicos, pasó a tener plena relevancia en nuestro derecho interno también.

La evolución reseñada en el presente trabajo nos permite arribar a las siguientes conclusiones preliminares: i) los principios consagrados en las Convenciones bajo análisis resultan de aplicación tanto a personas humanas como a personas jurídicas; ii) se aplican a todo tipo de procesos, sean penales, fiscales, civiles, laborales, etc.; iii) deben regir para los procedimientos administrativos y judiciales (debe analizarse la función jurisdiccional del Estado en todos sus ámbitos).

Respecto del "plazo razonable" de duración de los procesos no existen parámetros preestablecidos, sino que debe atenderse a los aspectos señalados por el TEDDH, a saber: a) la complejidad del asunto; b) la actividad procesal del interesado; y c) la conducta de las autoridades judiciales d) la afectación generada de la situación jurídica peculiar de la persona involucrada en el proceso.

No deben aplicarse los parámetros relativos a la prescripción ni debe analizarse en función de otros remedios procesales tales como el "amparo por mora" o el "pronto despacho". La carga impulsoria es una responsabilidad ineludible del Estado, no pudiendo exculparse alegando una falta de impulso por parte del particular, quien resulta ser la víctima frente al Estado en su conjunto. Siendo el Estado juez y parte, no puede alegar que las demoras en los procesos ocurridas fuera de la instancia administrativa del organismo que es parte en el proceso, no son de su responsabilidad. Así, por ejemplo, la demora en la que pudo incurrir el TFN o la justicia no pueden tratarse como ajenas del organismo cuyo acto se cuestiona, pues se trata de demoras del Estado en su conjunto. Es el Estado en todas sus facetas y poderes, quien tiene el deber de brindar el servicio de justicia al particular quien, reiteramos, es víctima del sistema (además de ser quien solventa al Estado para que pueda cumplir con sus obligaciones).

También hemos repasado las desigualdades existentes entre las partes cuando el Estado está involucrado en un proceso, ya sea como actor o demandado.

Por otra parte, también se ha dicho que el tiempo opera siempre en contra de los particulares en todos los procedimientos contra el Estado.

Por último, como conclusiones finales, podemos afirmar que la ley 27.742 ha generado un cambio significativo en el abordaje del plazo razonable en los

procesos. A partir de la reforma a la LNPA se encuentra expresamente legislado como un "principio fundamental" de procedimiento administrativo, como tutela administrativa efectiva, siendo plenamente operativo y, por lo tanto, exigible a la Administración. El mismo se aplica a todo tipo de procedimiento reglado y a todo trámite en general.

En paralelo, también se ha consagrado el "derecho al plazo razonable" en cabeza del administrado, lo cual refuerza la operatividad, su obligatoriedad para la administración y su exigibilidad por parte de los particulares. En tales condiciones corresponde sostener, sin reparos, que el incumplimiento del plazo razonable constituye una violación al procedimiento y, por lo tanto, un vicio del acto administrativo dictado en ese marco, que lo torna un acto nulo de nulidad absoluta e insanable (conf arts. 1 bis, inc a) ap. iv), 7 y 14 de la LNPA).

Por último, hemos visto que, así como la CADH resulta aplicable a los casos fiscales (patrimoniales, infraccionales y penales), también la ley 19.549 resulta de aplicación supletoria a los procedimientos tributarios (impositivos, aduaneros y de la seguridad social), resultando plenamente aplicables todas las garantías previstas en la Constitución Nacional, en las Convenciones Internacionales y, ahora, también en la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos. A partir de la reforma introducida por la ley 27.742 ya no hay óbice para que los órganos administrativos con funciones jurisdiccionales apliquen para sí este principio (resolviendo sin dilaciones) y, a su vez, ejerzan el control de validez de los actos dictados fuera de un plazo razonable. Ya no se requiere invocar argumentos constitucionales y convencionales, sino que los actos dictados tardíamente son susceptibles de ser revocados por carecer de validez, por tratarse de actos nulos de nulidad absoluta e insanable.

LA MODIFICACIÓN A LA LEY DE PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS POR LEY N° 27.742 Y SU APLICACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO Y PROCESO TRIBUTARIO

Sebastián P. Espeche

I. Introducción

A modo de introito, debemos recordar que preferimos hablar de derecho formal o administrativo tributario, por entender, que la autonomía del derecho tributario es didáctica y no científica, considerando a esta parcela del derecho tributario como eminentemente "administrativa", pero resaltando las particulares diferencias y características que la hacen "tributaria".

La sanción de la Ley de Bases y Puntos de Partida para la Libertad de los Argentinos N° 27.742 introdujo reformas sustanciales a la Ley de Procedimientos Administrativos N° 19.549, y reafirma esa comunión entre el Derecho Tributario y el Derecho Administrativo que no puede ser en modo alguno desconocida u omitida.

Así, se incorporan nuevos principios en el texto de la Ley de Procedimientos Administrativos, reformando el procedimiento administrativo y los procesos judiciales, dotando a los ciudadanos de una tutela administrativa y judicial acorde con los derechos y garantías constitucionales plasmados en la Constitución Nacional y los Tratados Internacionales de Derechos Humanos.

La Ley de Procedimientos Administrativos resulta de aplicación supletoria al procedimiento tributario (artículo 116 de la Ley N° 11.683), pero analizaremos en este trabajo, cómo estas modificaciones, no solo aplican en forma supletoria, sino que la propia Ley de Procedimientos Administrativos, con las modificaciones introducidas por la Ley N° 27.742, ha modificado el procedimiento tributario reglado en la Ley N° 11.683.

Por otro lado, son de vital importancia las modificaciones introducidas a los procesos contenciosos tributarios, acción de amparo y acción declarativa, como así también al instituto del solve et repete.

En el derecho administrativo tributario rigen sin lugar a duda los principios fundamentales del procedimiento administrativo: la juridicidad, la razonabilidad, la proporcionalidad, la buena fe, la confianza legítima, la transparencia, la tutela administrativa efectiva, la simplificación administrativa y la buena administración, y la celeridad, economía, sencillez y eficacia en los trámites ante la administración fiscal (artículo 1° bis de la Ley N° 19.549, modificado por la Ley Ley N° 27.742).

I.A. El principio de razonabilidad y proporcionalidad

La razonabilidad es un principio constitucional que no se encuentra en forma explícita en la Constitución Nacional, sino que se encuentra implícita mediante los artículos 28 y 33; 16, 17 y el Preámbulo. La interpretación armoniosa de dichos artículos, permite deducir que, los derechos se ejercen según las leyes que reglamentan su ejercicio y esa reglamentación encuentra su límite en la razonabilidad, a los fines de evitar que se restrinja demasiado el derecho, desvirtuándolo o privándolo de contenido.

Cassagne enseña que el principio de razonabilidad se configura en el derecho moderno como una suerte de metaprincipio que alberga diferentes principios como la igualdad, la protección del contenido sustancial de los derechos, la interdicción de

arbitrariedad y el principio de proporcionalidad. De acuerdo con esa categorización, no puede menos que decirse que se trata de un principio universal enraizado en el Estado de derecho y orientado, por tanto, a la protección de las libertades y demás derechos fundamentales o humanos de los ciudadanos. Básicamente, el principio de razonabilidad en sentido amplio abarca: a) la protección del contenido sustancial de los derechos y garantías constitucionales, que es el verdadero sentido que le atribuyó Alberdi en su Proyecto de Constitución a la fuente del precepto actual (art. 28, CN), adelantándose en muchos años a la recepción de este derecho en las Cartas Constitucionales de Alemania y España (arts. 19.2, LF, y 53.1, CE); b) la razonabilidad en la selección, relacionada con la violación del principio de igualdad, en particular de la igualdad ante la ley, que obliga a que frente a antecedentes iguales se imputen consecuencias iguales; c) la razonabilidad ponderativa, que demanda una proporción racional, con base en un balance de conveniencia entre los medios y los fines; d) la prohibición de arbitrariedad, y e) el principio de proporcionalidad.

La Administración, tiene dos tipos de actividades. El examen de razonabilidad adquiere principal relevancia en el dictado de actos discrecionales. En dicha situación, el acto será ilegítimo si omite fundamentarse en las razones de hecho y derecho que la sustentan. El acto al ser discrecional, más aún debe siempre estar motivado que es un requisito esencial del acto administrativo.

Asimismo, se requiere que los medios que se emplean y el fin que se quiere lograr, guarden una adecuada proporción, por eso se dice que la razonabilidad actúa como límite de la discrecionalidad administrativa.

En la actualidad, el artículo 1° bis de la Ley N° 19.549 (modificado por la Ley N° 27.742) ha reconocido en la letra de la propia ley, como un principio fundamental del procedimiento administrativo el de la “razonabilidad” y “proporcionalidad”, consagrándolo para el ámbito administrativo en una garantía expresa que debe ser cuidadosamente aplicada y respetada por la administración fiscal. También en su actual artículo 7, inciso f) dispone que como un requisito del acto administrativo que deberá de cumplirse con la finalidad que resulte de las normas que otorgan las facultades pertinentes del órgano emisor, sin poder perseguir encubiertamente otros fines, públicos o privados, distintos de los que justifican el acto, su causa y objeto: “Las medidas que el acto involucre deben ser razonables y proporcionalmente adecuadas a aquella finalidad."

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, ha explicado que la potestad reglamentaria habilita para establecer condiciones o requisitos, limitaciones o distinciones que, aun cuando no hayan sido contempladas por el legislador de una manera expresa, si se ajustan al espíritu de la norma reglamentada o sirven, razonablemente, a la finalidad esencial que ella persigue, son parte integrante de la ley reglamentada y tienen la misma validez y eficacia que ésta. En ese sentido el exceso reglamentario se configura cuando una disposición de ese orden desconoce o restringe irrazonablemente derechos que la ley reglamentada otorga, o de cualquier modo subvierte su espíritu o finalidad, contrariando de tal modo la jerarquía normativa, lo que requiere un sólido desarrollo argumental que lleve, como última ratio, a la invalidación de la norma cuestionada. También ha señalado que el órgano dotado de potestad reglamentaria está habilitado para establecer condiciones,

requisitos, limitaciones o distinciones que respeten el espíritu de la norma, sirvan razonablemente a su finalidad, y no rebasen el ámbito en que la interpretación es opinable y posible la solución entre varias alternativas.

La Corte expresó que el art. 99, inc. 2° de la Constitución Nacional alcanza no sólo a los decretos que dicta el Poder Ejecutivo en razón de dicha norma, sino también a resoluciones que emanen de organismos de la administración, pues es precisamente la razonabilidad con que se ejercen tales facultades el principio que otorga validez a los actos de los órganos del Estado, y que permite a los jueces, ante planteos concretos de la parte interesada, verificar el cumplimiento de dicho presupuesto. Así señaló que cuando se controvierte la legitimidad de resoluciones de la Dirección General Impositiva al emitir normas generales, la Corte debe limitarse a examinar si son o no compatibles con los principios de la Constitución Nacional, de las leyes a las que complementan, y a emitir juicio acerca de la procedencia de su aplicación al caso, tal como el organismo administrativo las concibió, ya que está vedado a los tribunales el juicio sobre el acierto o la conveniencia de disposiciones adoptadas por los otros poderes en ejercicio de sus propias facultades.

I.B. La buena fe y la confianza legítima

Otros principios consagrados por el nuevo artículo 1° bis de la Ley N° 19.549 (modificado por la Ley N° 27.742), es la "buena fe" y a la "confianza legítima" como principios cardinales del procedimiento tributario, obligando a la administración fiscal y a los contribuyentes y responsables a obrar con buena fe y lealtad en el trámite de los procedimientos.

La confianza legítima ha significado en el derecho alemán un límite a la indiferencia de los gobernantes en la toma de decisiones respecto a la situación de aquellos que desenvuelven su vida y proyectos de acuerdo a la situación legal y en general normativa imperante con anterioridad a tales decisiones.

Por ello la "confianza legítima", se trata de un derecho de los ciudadanos a reglas que favorezcan en forma general los vínculos entre el fisco y los contribuyentes y responsables, constituyendo lo que denominan los alemanes "protección abstracta de la confianza", por cuanto se trata de normas impersonales que determinan una conducta específica a la generalidad de las situaciones y que fijan por sí mismos los criterios del régimen jurídico, sin necesidad de que el órgano encargado de aplicar tales normas despliegue un poder de apreciación de su alcance.

Coviello explica que la protección jurídica de la confianza legítima, tiene como causa expectativas de comportamiento en la buena fe: "Si el Ejecutivo asume en forma expresa o práctica un comportamiento determinado, el particular espera que tal actitud será ulteriormente seguida... ello es fundamental para el buen gobierno y sería monstruoso si el Ejecutivo pudiera renegar libremente de sus compromisos, la confianza pública en el gobierno no debe quedar indefensa". Y después desarrollando la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, agrega que: "Se configura en el caso una situación de legítima confianza, surgida a partir de una serie de comportamientos coincidentes por parte del organismo aduanero que llevaron a la convicción de la validez del procedimiento fiscal hasta entonces seguido. Tal confianza no puede dejar de tenerse en cuenta en la medida que está de por medio la vigencia de seguridad jurídica que tiene rango de valor constitucional (Fallos 243:465; 251:78; 252:134), el cual constituye una de las bases principales de

sustentación de nuestro ordenamiento, cuya tutela innegable compete a los jueces (Fallos 242:501), y que es una imperiosa exigencia del régimen de la propiedad privada (Fallos 249:51); asimismo ver C.S.J.N., Causa E.106.X-XIII "Sevel" del 10 de octubre de 1996, especialmente considerandos 9 y 12; esta Sala I, in re "Scania", considerando XII del 9 de mayo de 1996 (Cám. Cont. Adm. Fed., Sala I, sentencia del 14.10.97, Causa Nº 52797/95 I.B.M. Argentina S.A. c/A.N.A., en Revista de Estudios Aduaneros Año VIII Nº 12, pág.212)." Y: "7° Que, consecuentemente, al haber procedido la actora en lo referente a las mencionadas operaciones de admisión temporaria de conformidad con la interpretación aceptada entonces por la Administración Nacional de Aduanas, no puede reársele el incumplimiento de deberes inherentes a dicho régimen por la supuesta demora en la solicitud de nacionalización de los bienes. Al ser ello así, lo establecido en el art. 902. primera parte, del Código Aduanero obsta a la presentación punitiva del ente de control." "9° Que si bien tales precedentes aluden a la elaboración de nuevos criterios en el ámbito de la jurisprudencia de los tribunales, el principio que guía la doctrina que resulta de ellos –consistente en evitar que resulte frustrado el derecho de defensa de los litigantes que no pudieron prever esas modificaciones ni, lógicamente, adecuar a ellas sus actos ya cumplidos- resulta plenamente aplicable al sub examine puesto que la pretensión de la autoridad administrativa de juzgar con su nuevo criterio hechos ocurridos con anterioridad a que aquél se manifestase importa calificar de ilícitas a conductas realizadas con sujeción al régimen q que en esa época aquélla consideraba aplicable, lo cual configura un claro menoscabo de la garantía consagrada por el art. 18 de la Constitución Nacional en una materia –como es la referente a las multas aduaneras- a la que este Tribunal ha asignado naturaleza penal (Fallos 287:76 y sus citas)." (C.S., mayo 7 de l998, I.B.M. Argentina S.A. c/A.N.A., en El Derecho T° 179 pág. 712).

En el sentido objetivo, la confianza legítima, es una fuente de inspiración de la potestad reglamentaria, que debe traducirse en reglas precisas impartidas a los ciudadanos, garantizándose así los principios de transparencia, seguridad, claridad, estabilidad y previsibilidad del fisco y de la actividad administrativa en general. En su aspecto subjetiva, la confianza legítima, comprende los mecanismos de interpretación y actuación de la administración fiscal en la resolución de los casos particulares, limitando la discrecionalidad administrativa, dándole siempre preeminencia al principio de juridicidad (artículo 1° bis de la Ley N° 19.549, modificado por la Ley Ley N° 27.742).

En efecto, la administración fiscal, en la tarea interpretativa, debe cumplir con uno de los principios del procedimiento administrativo que es la "confianza legítima" (artículo 1° bis de la Ley N° 19.549, modificado por la Ley Ley N° 27.742), no solo respetando el espíritu de la ley, sino al servicio de la seguridad jurídica, de forma tal que cualquier tarea interpretativa se haga de buena fe para el efectivo cumplimiento de la ley y sin una finalidad netamente recaudatoria. Lo que ampara el principio de protección de la confianza en la tarea interpretativa del fisco, es la adopción y aplicación del principio de "juridicidad" (artículo 1° bis de la Ley N° 19.549, modificado por la Ley Ley N° 27.742), de forma que con ellas no resulte sorprendida la buena fe de los contribuyentes y responsables y, por consiguiente, la privación de los ciudadanos de sus derechos fundamentales.

Cabe recordar que el principio de la buena fe ya había sido reconocido en la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación: "Dicho principio informa y fundamenta todo el ordenamiento argentino, tanto público como privado, condicionando especialmente la validez del actuar estatal", y tiene dicho también que una de las derivaciones del principio de buena fe es la doctrina de los actos propios. De acuerdo con esta doctrina no es lícito hacer valer un derecho en contradicción con la anterior conducta pues la buena fe impone un deber de coherencia del comportamiento, que consiste en la necesidad de observar en el futuro la conducta que los actos anteriores hacían prever.

II. Los procedimientos tributarios y la ¿aplicación supletoria de la Ley de Procedimientos Administrativos?

Entiendo que la cuestión más controvertida con el dictado de la Ley N° 27.742, es si esta resulta de aplicación en forma directa, o en forma supletoria como de manera expresa lo determina el artículo 116 de la Ley N° 11.683.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación en su doctrina explica que para que una ley derogue implícitamente disposiciones de otra, es necesario que el orden de cosas establecido por ésta sea incompatible con el de aquélla. Ello, porque la derogación de las leyes no puede presumirse.

Del mismo modo, el Tribunal ha afirmado que como norma "una ley general no es nunca derogatoria de una ley o disposición especial, a menos que aquélla contenga alguna expresa referencia a ésta o que exista una manifiesta repugnancia entre las dos en la hipótesis de subsistir ambas y la razón se encuentra en que la legislatura que ha puesto toda su atención en la materia y observado todas las circunstancias del caso y previsto a ellas, no puede haber entendido derogar por una ley general superior, otra especial anterior, cuando no ha formulado ninguna expresa mención de su intención de hacerlo así. 185. U.S. 88. Como corolario de la doctrina, según la cual, debe Blackstone, (Interpretation of Laws, 116), las derogaciones implícitas no son favorecidas, ha llegado a sentarse como regla en la interpretación de las leyes que una ley posterior de carácter general sin contradecir las cláusulas de una ley especial anterior, no debe ser considerada como que afecta previsiones de la primera a menos que sea absolutamente necesario interpretarlo así por las palabras empleadas."

Y siguiendo la tarea interpretativa, debemos estar a la letra de la Ley N° 27.742, no podemos presumir la inconsecuencia o falta de previsión del legislador, y las Leyes N° 27.742 y N° 11.683, deben interpretarse siempre evitando otorgarles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones destruyendo las unas por las otras, y adoptando como verdadero el sentido que las concilie y deje a todas con valor y efecto, resultando de aplicación un principio básico de derecho que ley posterior deroga la anterior cuando de forma expresa así lo ha establecido la ulterior.

No se puede entonces hacer un análisis general, sino por el contrario particular de cada disposición de la Ley N° 27.742 y la modificación que formularía de las disposiciones de la Ley N° 11.683.

II.A. Impugnación de actos administrativos generales

En el artículo 7 del Decreto N° 618/97, se establecen importantes atribuciones para el Director Ejecutivo de ARCA que puede "impartir normas generales obligatorias para los responsables y terceros, en las materias en que las leyes autorizan a la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE

INGRESOS PÚBLICOS a reglamentar la situación de aquellos frente a la Administración."

El Decreto N° 618/97 no tiene previsto un régimen recursivo especial para la impugnación de las normas reglamentarias, pero consideramos que el mismo está expresamente permitido en el segundo párrafo del artículo 7 cuando dice que las normas tienen vigencia mientras "no sean modificadas por el Ministerio de Economía".

Ante esta laguna, debemos recurrir en forma supletoria a las disposiciones de la Ley de Procedimientos Administrativos N° 19.549 y su Decreto Reglamentario N° 1759/72 que en su artículo 73 y 89 prevé el recurso jerárquico contra actos administrativos de alcance general, naturaleza de la cual participan las normas reglamentarias expedidas por ARCA.

Este recurso jerárquico puede ser deducido por quienes aleguen un derecho subjetivo o un interés legítimo (art. 74 del Decreto N° 1759/72) ante el Ministro de Economía, pero debe interponerse ante la propia ARCA que dictó la norma reglamentaria dentro de los quince (15) días de publicado o desde que se hizo efectivo o afecto el derecho, quien debe elevarlo dentro del término de cinco (5) días.

En el caso que no se deduzcan estos recursos, cabe aclarar que siempre el afectado podrá impugnar estas normas reglamentarias en el procedimiento administrativo y judicial en el cual se la pretenda aplicar, ya que el derecho a la tutela judicial efectiva y el derecho de defensa en juicio imponen que en definitiva sea un juez independiente e imparcial el que se expida sobre la legalidad de estos actos administrativos. Este argumento ha sido aclarado por el artículo 24 último párrafo de la Ley N° 19549 (incorporado por la Ley N° 27.7429) que dice: "La falta de impugnación directa de un acto de alcance general, o su eventual desestimación, no impedirán la impugnación de los actos de alcance particular que le den aplicación. Asimismo, la falta de impugnación de los actos de alcance particular que apliquen un acto de alcance general, o su eventual desestimación, tampoco impedirán la impugnación de éste, sin perjuicio de los efectos propios de los actos de alcance particular que se encuentren firmes."

Por otro lado, es importante tener en cuenta que los contribuyentes y responsables, pueden directamente repeler judicialmente las normas generales impartidas por ARCA (conf. artículo 24 de la Ley N° 19.549) en los siguientes casos:

1.- El Ministro de Economía, tiene la obligación de resolver el recurso que se interponga contra la norma general dictada por ARCAP, en un plazo no mayor de sesenta (60) días hábiles a partir de su interposición (artículo 10 de la Ley N° 19.549), vencido este plazo, sin la necesidad de requerir pronto despacho, se considera que hay "silencio de la administración", el que se interpreta como negativo a las pretensiones del administrado, encontrándose habilitado para presentar la demanda en cualquier momento (art. 26 de la Ley N° 19.549), sin perjuicio de lo que corresponda en materia de prescripción (artículo 22 de la Ley N° 19.549).

2.- Las acciones de amparo u otros procesos urgentes (art. 24 inc. a apartado i de la Ley N° 19.549).

3.- Para la impugnación de los decretos del Poder Ejecutivo nacional dictados en ejercicio de las facultades que le confieren los artículos 76, 80 y 99, inciso 3° de la Constitución Nacional (art. 24 inc. a apartado ii de la Ley N° 19.549).

4.- Cuando la Administración le haya dado aplicación al acto de alcance general mediante actos definitivos y contra tales actos se hubiere agotado sin éxito la instancia administrativa (art. 24 inc. b de la Ley N° 19.549).

II.B. El Procedimiento de Inspección y los principios fundamentales del procedimiento administrativo

En el procedimiento de verificación y fiscalización, aplica el principio de la "confianza legítima" (artículo 1° bis de la Ley N° 19.549, modificado por la Ley Ley N° 27.742), vinculando positivamente a la administración fiscal a la ley, como límite en su actuación, desvaneciendo el concepto de discrecionalidad y aportando al administrado una herramienta de defensa ante la arbitrariedad. El principio de "juridicidad" y "buena fe", se hace un imperativo insoslayable para el fisco para hacer efectivo el principio de "seguridad jurídica" que deben tener los contribuyentes y responsables ante un procedimiento que verifique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Otros principios que aplican, son el de la transparencia y simplificación administrativa que hacen a una buena administración (artículo 1° bis de la Ley N° 19.549, modificado por la Ley Ley N° 27.742).

La buena fe, como principio fundamental de derecho administrativo (artículo 1° bis de la Ley N° 19.549, modificado por la Ley Ley N° 27.742), exige una conducta leal de la administración y contribuyentes en este procedimiento, para que prevalezca, siempre, la verdad material y el cumplimiento a la ley sustancial.

Sin embargo, los contribuyentes y responsables no están obligados a aportar documentos que hayan sido elaborados por la Administración centralizada o descentralizada, siempre que el interesado haya expresado su consentimiento a que sean consultados o recabados dichos documentos (artículo 1° bis inc. d de la Ley N° 19.549, modificado por la Ley Ley N° 27.742).

Así, el principio de "Eficiencia burocrática" (artículo 1° bis inc. d de la Ley N° 19.549, modificado por la Ley Ley N° 27.742), a los fines de verificar y fiscalizar las obligaciones sustantivas de los contribuyentes, le facilita ARCA a recabar los documentos electrónicamente a través de sus redes o bases estatales o mediante consulta a las plataformas de intermediación u otros sistemas habilitados al efecto. Cuando se trate de informes ya elaborados por un órgano administrativo distinto al que tramite el procedimiento de verificación y fiscalización, éstos deberán ser remitidos en el plazo de diez (10) días a contar desde la solicitud.

B.1. Restricción de las facultades fiscales para limitar la inscripción o autorización para la emisión de comprobantes.

El inciso h) del artículo 35 de la ley 11.683 (incorporado por la Ley N° 27.430) le concede atribuciones a ARCA para restringir la inscripción o autorización para la emisión de comprobantes:

" ...h) La Administración Federal de Ingresos Públicos podrá disponer medidas preventivas tendientes a evitar la consumación de maniobras de evasión tributaria, tanto sobre la condición de inscriptos de los contribuyentes y responsables, así como respecto de la autorización para la emisión de comprobantes y la habilidad de dichos documentos para otorgar créditos fiscales a terceros o sobre su idoneidad para respaldar deducciones tributarias y en lo relativo a la realización de determinados actos económicos y sus consecuencias tributarias. El contribuyente o responsable

podrá plantear su disconformidad ante el organismo recaudador. El reclamo tramitará con efecto devolutivo, salvo en el caso de suspensión de la condición de inscripto en cuyo caso tendrá ambos efectos. El reclamo deberá ser resuelto en el plazo de cinco (5) días. La decisión que se adopte revestirá el carácter de definitiva pudiendo sólo impugnarse por la vía prevista en el artículo 23 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos 19.549."

Entendemos que esta norma es utilizada en forma abusiva por la AFIP, en supuesto en los cuales no se trata de evitar la consumación de maniobras de evasión tributaria, sino incumplimientos formales o sustanciales de los contribuyentes o responsables, restringiendo la posibilidad de emitir comprobantes o en muchos casos directamente bloqueando la inscripción, lo que resulta contrario al artículo 9 inc. c de la Ley N° 19.549 que obliga a ARCA a abstenerse de establecer mecanismos electrónicos, informáticos o de otra naturaleza que, mediante la omisión de alternativas u otros defectos o recursos técnicos, tienen por efecto práctico imposibilitar que se ejerza el derecho a trabajar o ejercer industria lícita (art. 14 C.N.) y con la finalidad clara e incontrastable de aceptar la voluntad de los funcionarios fiscales.

La arbitrariedad en la utilización por parte de ARCA para restringir la inscripción o autorización para la emisión de comprobantes, afectando derechos y garantías constitucionales, habilita la posibilidad de presentar una acción de amparo en los términos del art. 23 y 24 de la Ley N° 19.549 (modificado por la Ley N° 27.742), sin necesidad de agotar la instancia administrativa.

II.C. Los alegatos en el procedimiento de determinación de oficio

Los contribuyentes tienen derecho a una tutela administrativa efectiva (artículo 1° bis inc. a punto iii de la Ley N° 19.549, modificado por la Ley N° 27.742) en el procedimiento de determinación de oficio, lo que exige por parte de la administración fiscal una decisión fundada, es decir que el acto administrativo de determinación de oficio haga expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas con la prueba producida en las actuaciones administrativas.

El procedimiento de determinación de oficio se encuentra reglado en el artículo 17 de la Ley N° 11.683.

En esta instancia el art. 35 del decreto reglamentario (Decreto N° 1397/79 y mod.) no admite la presentación de alegatos. No obstante, la modificación introducida por la Ley N° 27.742, incorporando el artículo 1° bis inc. a) punto ii de la Ley N° 19.549, dispone como un derecho de los contribuyentes y responsables el de presentar alegatos y descargos una vez concluido el período probatorio, por lo que resulta de aplicación obligatoria para el procedimiento de determinación de oficio, siendo un deber del fisco abrir una instancia a tales fines.

En este caso observamos que la Ley N° 11.683, nada dice respecto a la posibilidad, o no, de presentar alegatos, por lo que lo establecido por el artículo 1° bis inc. a) punto ii de la Ley N° 19.549 ha llenado el vacío de la ley especial (Ley N° 11.683) y deroga la disposición reglamentaria (Decreto N° 1397/79), resultando de estricta aplicación.

II.D. La restricción de las atribuciones fiscales para la utilización de la clausura preventiva y agente encubierto

La modificación de la Ley N° 27.742 al artículo 9 inc. d) de la Ley N° 19.549, es una

limitación a la aplicación irrestricta de la clausura preventiva, porque le prohíbe a ARCA imponer por sí medidas que por su naturaleza exijan la intervención judicial previa, tales como allanamientos u otras de similares características sobre el domicilio o los bienes de los particulares, y el artículo 12 del mismo cuerpo legal aclara que "La Administración sólo podrá utilizar la fuerza contra la persona o sus bienes, sin intervención judicial, cuando deba protegerse el orden público, el dominio público o tierras fiscales de propiedad del Estado nacional, incautarse bienes muebles peligrosos para la seguridad o salubridad de la población o, en el caso de las Fuerzas Policiales o de Seguridad, ante la comisión de delitos flagrantes", situación que se presenta en los casos que funcionarios fiscales pretendan clausurar preventivamente los establecimientos de los contribuyentes.

En igual sentido, consideramos que la utilización de la figura del agente encubierto tiene un limitante con la modificación de la Ley N° 27.742 al art. 9 inc. d) de la Ley N° 19.549, porque le prohíbe a ARCA la de imponer por sí medidas que por su naturaleza exijan la intervención judicial previa, tales como allanamientos u otras de similares características sobre el domicilio o los bienes de los contribuyentes.

II.E. El plazo de la administración fiscal para resolver los recursos y el silencio de la administración fiscal para presentar la demanda contenciosa.

El Director General o el funcionario al cual se le ha delegado la función de juez administrativo, debe resolver los recursos (art. 76 de la Ley N° 11.683 y art. 74 Decreto N° 1397/79 y mod.) que interpongan los contribuyentes o responsables, en un plazo no mayor de sesenta (60) días hábiles a partir de su interposición (artículo 10 de la Ley N° 19.549); y es condición de validez del acto administrativo, la previa emisión de dictamen jurídico, la falta de cumplimiento de esta forma, determina por sí sola su nulidad.

Ahora bien, vencido este plazo, y con la modificación introducida por la Ley N° 27.742 al artículo 10 de la Ley N° 19.549, sin la necesidad de requerir pronto despacho, se considera que hay "silencio de la administración", el que se interpreta como negativo a las pretensiones del administrado, encontrándose habilitado para presentar la demanda en cualquier momento (art. 26 de la Ley N° 19.549), sin perjuicio de lo que corresponda en materia de prescripción (artículo 22 de la Ley N° 19.549).

II.F. El silencio en sentido positivo.

Otra cuestión de trascendencia de la Ley N° 27.742, aplicable a la materia tributaria, es el instituto del "silencio positivo" ante la omisión del fisco nacional en la resolución de una petición de los contribuyentes o responsables que requieran de una autorización de ARCA.

En un excelente trabajo sobre el instituto del silencio en sentido positivo, Febres Selmo, al cual hemos seguido en este análisis, en el momento en el cual un particular se hace presente ante la Administración y formule a esta una petición relativa a sus intereses, debería, en un plazo razonable, obtener una respuesta expresa —sea positiva o negativa— a través del dictado del acto administrativo correspondiente. No obstante, la práctica nos enseña que, reiteradas veces, los órganos administrativos encargados de tramitar esta petición no brindan una respuesta expresa o no lo hacen de un modo oportuno, incurriendo al instituto del silencio administrativo.

El artículo 10 de la Ley N° 19.549 modificado por la Ley N° 27.742 dispone que: "El silencio o la ambigüedad de la Administración se regirá de conformidad con las siguientes normas:

a) Cuando se tratare de pretensiones que requieran de ella un pronunciamiento concreto, se interpretarán como negativa. Sólo mediando disposición expresa podrá conferirse al silencio sentido positivo.

Si las normas especiales no previeren un plazo determinado para el pronunciamiento, éste no podrá exceder de sesenta (60) días. Vencido el plazo que corresponda, el interesado podrá dar por configurado el silencio de la Administración.

b) Cuando una norma exija una autorización administrativa para que los particulares puedan llevar a cabo una determinada conducta o acto en el marco del ejercicio de una facultad reglada de la Administración, al vencimiento del plazo previsto para resolver sin haberse dictado resolución expresa, el silencio tendrá sentido positivo. La estimación por silencio administrativo tiene a todos los efectos la consideración de acto administrativo finalizador del procedimiento.

Este inciso no será de aplicación en materia de salud pública, medio ambiente, prestación de servicios públicos o derechos sobre bienes de dominio público, excepto cuando la norma específica aplicable otorgue sentido positivo al silencio. La reglamentación podrá determinar otros supuestos específicos en los cuales no sea de aplicación este inciso.

Configurado el silencio en sentido positivo, el interesado podrá exigir la inscripción registral, emisión de certificado o autorización correspondiente en sede administrativa.

Las disposiciones previstas en el inciso b) de este artículo comenzarán a regir una vez aprobada la reglamentación correspondiente."

Por su parte por el Decreto 695/2024, se realizan modificaciones a artículos vigentes e implementaciones de nueva norma en el Reglamento de Procedimientos Administrativos, aprobado por el Decreto 1759/72, relativos al silencio positivo en los artículos 63, 65, y en el 65 bis se explica que:

"A los efectos de la aplicación del inciso b) del artículo 10 de la Ley de Procedimientos Administrativos, se entenderá por autorización administrativa al acto mediante el cual la administración habilita el ejercicio de un derecho preexistente del administrado una vez verificado el cumplimiento de las condiciones para su dictado. La denominación del acto será indistinta a efectos de su calificación como autorización. El inciso b) del artículo 10 no alcanzará a los permisos, entendidos como los actos administrativos que excepcionalmente otorgan un derecho frente a una prohibición establecida por la normativa."

El artículo 65 ter, ha reglado el procedimiento de obtención de autorización ante la Administración:

"Los procedimientos administrativos para la obtención de una autorización reglada deberán tramitar íntegramente en formato digital a través de la plataforma Trámites a Distancia (TAD) o la que la repartición correspondiente utilice a tales efectos. A través de dichas plataformas se procurará la automatización del cumplimiento de las exigencias reglamentarias aplicables.

En las plataformas se indicarán las condiciones necesarias para obtener la autorización, la aplicación del silencio con

efecto positivo y el plazo para que el mismo se tenga por configurado. La falta de indicación de los recaudos antes indicados no impedirá la invocación del efecto positivo del silencio previsto en el inciso b) del artículo 10 de la Ley de Procedimientos Administrativos.

Una vez presentado el pedido de autorización, si la autoridad competente advirtiera la falta de cumplimiento de las condiciones previstas en la normativa aplicable a los fines de su otorgamiento, deberá solicitar al requirente a que, dentro del plazo de diez (10) días, acompañe los elementos o datos faltantes que se encuentren a cargo del particular. En dicho supuesto, el plazo para resolver quedará suspendido a partir de la notificación del requerimiento efectuado y hasta tanto se dé cumplimiento a lo solicitado. La omisión de esta notificación al administrado se considerará falta grave del agente responsable.

Si la solicitud de autorización fuera iniciada ante una autoridad incompetente o a través de un trámite incorrecto para su pretensión, no se computará el plazo a los efectos de la configuración del silencio con sentido positivo. De corresponder, la administración deberá remitirlo a la autoridad pertinente."

La incorporación del artículo 65 quáter, el cual indica la forma de proceder, transcurrido el plazo máximo de resolución para la administración, para la solicitud de inscripción registral por autorización administrativa dictada de manera positiva tácita:

"Cumplido el plazo previsto en el apartado (VIII) del inciso g) del artículo 1° bis de la Ley de Procedimientos Administrativos, o el que la normativa específica establezca, así como las condiciones previstas reglamentaria o normativamente para el otorgamiento de la autorización administrativa, se configurará el silencio con sentido positivo. El interesado podrá tramitar la inscripción registral, emisión del certificado o autorización correspondiente, la que será otorgada en un plazo no mayor a QUINCE (15) días. En ningún caso el acto de autorización podrá implicar excepciones o incumplimientos sobre las condiciones previstas reglamentaria o normativamente, las que serán fiscalizadas y auditadas por las autoridades competentes."

Como última incorporación, el artículo 65 quinqués, que establece las eximiciones al instituto del silencio administrativo positivo:

"Exclusión del silencio con sentido positivo. El silencio con sentido positivo en los términos del inciso b) del artículo 10 de la Ley de Procedimientos Administrativos no resultará aplicable a los supuestos específicos que determine el PODER EJECUTIVO NACIONAL, previa solicitud de la JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS, con informe fundado de las áreas competentes."

El Decreto 971/2024 en su artículo 1 aprobó el listado de los procedimientos administrativos para la obtención de autorizaciones administrativas regladas de la Administración Pública Nacional centralizada y descentralizada exceptuados de la aplicación del silencio con sentido positivo contemplado en el inciso b) del artículo 10 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos N° 19.549. En el "ANEXO I" " Trámites excluidos de la aplicación del silencio con sentido positivo", se enuncian los que comprende a ARCA.

Por su parte, el artículo 2 del Decreto 971/2024 aprueba el listado de los procedimientos administrativos para la obtención de autorizaciones administrativas regladas de la Administración Pública Nacional centralizada y descentralizada a los que resulta de aplicación el silencio con sentido positivo contemplado en el inciso b) del artículo 10 de la Ley Nacional de

Procedimientos Administrativos N° 19.549. En el "ANEXO II" "Trámites alcanzados por la aplicación del silencio con sentido positivo" ", se enuncian los que comprende a ARCA.

Finalmente, el Decreto 971/2024, encomienda (artículo 4) a la JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS la actualización de los listados de los procedimientos administrativos para la obtención de autorizaciones administrativas regladas de la Administración Pública Nacional centralizada y descentralizada, consignados en los ANEXOS I y II.

A tal efecto, ARCA deberá informar a la JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS la existencia de nuevos procedimientos a ser incorporados en los ANEXOS I y II.

III.- Los procesos tributarios

En los procesos tributarios, las disposiciones de la Ley N° 27.742, resultan de directa aplicación, no habiendo incompatibilidad con las disposiciones de la Ley N° 11.683.

III.A. La acción de repetición no requiere el agotamiento de la instancia administrativa. Ampliación de plazo para presentar la demanda contenciosa.

El artículo 81 de la Ley N° 11.683 ha normado sistemáticamente los procedimientos administrativos y judiciales de la acción de repetición, clasificando según se trate de pagos espontáneos o a requerimiento.

Cuando se pida la devolución de sumas ingresadas "espontáneamente", es decir, cuando no ha mediado exigencia de la administración, siempre debe formalizarse un primer reclamo ante la Dirección General Impositiva; de lo contrario faltaría en el caso la gestión administrativa previa que exige la ley; aparte de ello, es lógico que se dé la oportunidad a la administración para resolver, sobre cuestiones planteadas por primera vez.

Cuando existen estos ingresos de contribuyentes o responsables de forma "espontánea", es decir voluntaria, sin requerimiento del fisco, se debe interponer reclamo ante ella. Contra la resolución denegatoria y dentro de los quince (15) días de la notificación, el interesado tiene una triple opción a su libre elección, puede interponer el recurso de reconsideración previsto en el artículo 76 de la Ley N° 11.683 u optar entre apelar ante el Tribunal Fiscal de la Nación o interponer demanda contenciosa ante la Justicia Nacional de Primera Instancia.

A los fines de que la administración no dilate la resolución del reclamo de repetición, la ley conscientemente, instituye un "silencio" que debe interpretarse como una negativa a la repetición reclamada por el contribuyente o responsable, y habilita, si no se dicta resolución dentro de los tres (3) meses de presentarse el reclamo, a que optativamente pueda utilizarse la triple opción explicada con anterioridad. Esta posibilidad que da la ley, no es imperativa, sino facultativa del interesado, quien puede no ejercerla y esperar a que el fisco dicte la resolución respectiva.

Sin embargo, entendemos que el reclamo administrativo previo ante el fisco nacional en el caso de "pagos espontáneos" ha quedado derogado en razón de la reforma introducida por la Ley N° 27.742 al artículo 32 de la Ley N° 19549, en cuanto dispone de manera expresa que: "El reclamo administrativo previo a que se refieren los artículos anteriores no será necesario si mediare una norma expresa que así lo establezca y cuando:

a) Se tratare de repetir lo pagado al Estado en virtud de una ejecución o de repetir un gravamen pagado indebidamente …".

En este caso, observamos que la ley general (Ley N° 19.549, con la modificación introducida por la Ley N° 27.742) deroga la ley especial (Ley N° 11.683) porque existe una expresa referencia a ésta cuando dice que no se requiere el reclamo administrativo previo si se tratara de repetir "lo pagado al Estado en virtud de una ejecución o de repetir un gravamen", existiendo también una manifiesta repugnancia entre ambas y la voluntad de la norma general de eliminar el requisito del reclamo administrativo previo en la reforma introducida por la Ley N° 27.742.

En definitiva, considero que esta ley posterior (Ley N° 27.742) deroga a la anterior (art. 81 de la Ley N° 11.683) en forma expresa, siendo clara la intención del legislador en evitar la instancia administrativa previa para la repetición de impuestos.

En el caso de pagos a "requerimiento", no hay dudas porque de la interpretación del art. 81 de la Ley N° 11.683 como el artículo 32 de la Ley N° 19549, surgen tres opciones a favor de los contribuyentes y responsables. Si el importe de cuya repetición se trata, hubiere ingresado a requerimiento de la Dirección General Impositiva, como consecuencia de una determinación cierta o presuntiva, entonces no corresponde formular reclamo ante esa autoridad: procede, simplemente, la demanda de repetición ante el Tribunal Fiscal o ante la justicia, a opción del interesado.

Por otro lado, el artículo 82 inc. b) de la Ley N° 11.683 dispone que puede interponerse demanda contra el Fisco Nacional, ante el Juez Nacional respectivo contra las resoluciones dictadas en materia de repetición de tributos y sus reconsideraciones, y que la demanda "deberá presentarse en el perentorio término de QUINCE (15) días a contar de la notificación de la resolución administrativa".

Entiendo que este plazo de quince (15) días, ha sido ampliado a treinta (30) días hábiles judiciales por la reforma introducida por la Ley N° 27.742 que ha incorporado al artículo 25 bis a la Ley N° 19549 que establece: "Cuando en virtud de norma expresa la impugnación judicial del acto administrativo deba hacerse por vía de recurso, el plazo para deducirlo será de treinta (30) días hábiles judiciales desde la notificación de la resolución definitiva que agote la instancia administrativa. Quedan derogadas todas las prescripciones normativas especiales que establezcan plazos menores."

Si bien la Ley N° 11.683, es una norma especial, y la Ley N° 19.549 se aplica supletoriamente (art. 116 de la Ley N° 11.683), el legislador por una ley posterior (Ley N° 27.742) ha establecido de manera clara e indubitable que "deroga todas las prescripciones que establezcan plazos menores" por lo que de la letra de la ley y la intención del legislador rige el término de treinta (30) días hábiles judiciales para presentar la demanda contenciosa.

III.B. Plazo para presentar recursos por la sanción de clausura y decomiso

El artículo 77 de la Ley N° 11.683 dispone que el escrito del recurso por la aplicación de la sanción de clausura ante la justicia debe ser interpuesto y fundado en sede administrativa, dentro de los cinco (5) días de notificada la resolución, pero consideramos que este plazo, al igual que lo explicáramos con anterioridad, ha sido ampliado a treinta (30) días hábiles judiciales en virtud de la reforma introducida por la Ley N° 27.742 que ha incorporado al artículo 25 bis a la Ley N°

19549 que establece: “Cuando en virtud de norma expresa la impugnación judicial del acto administrativo deba hacerse por vía de recurso, el plazo para deducirlo será de treinta (30) días hábiles judiciales desde la notificación de la resolución definitiva que agote la instancia administrativa. Quedan derogadas todas las prescripciones normativas especiales que establezcan plazos menores.”

El artículo 78 de la Ley N° 11.683 establece que el escrito del recurso ante la justicia por la aplicación de la sanción de decomiso debe ser interpuesto y fundado en sede administrativa, dentro de los tres (3) días de notificada la resolución. En términos similares a como lo explicamos para el caso de la clausura, este plazo ha sido ampliado a treinta (30) días hábiles judiciales en virtud de lo prescripto por el artículo 25 bis a la Ley N° 19549 (incorporado por la Ley N° 27.7429). Verificado el cumplimiento de los requisitos formales, dentro de las veinticuatro (24) horas de formulada la apelación, la A.F.I.P. debe elevar las piezas pertinentes al juez competente con arreglo a las previsiones del Código Procesal Penal de la Nación que es de aplicación subsidiaria.

Reiteramos que la voluntad del legislador se manifiesta indubitable cuando establece que “deroga todas las prescripciones que establezcan plazos menores”, debe darme primacía a la letra de la ley estableciendo un plazo de treinta (30) días hábiles judiciales para presentar el recurso de apelación ante la justicia contra la resolución administrativa que confirma la clausura.

III.C. Ampliación del plazo de ciento ochenta (180) días hábiles judiciales para presentar la demanda contenciosa contra otros actos administrativos

En relación a los otros actos administrativos individuales emitidos por el fisco nacional, es decir aquellos que no impongan sanciones o determinen los tributos o se dicten en reclamos por repetición de tributos (art. 76 de la Ley N° 11.683), y que tienen como medio recursivo en la instancia administrativa el recurso de apelación o reconsideración ante el Director General previsto por el art. 74 del Decreto Reglamentario de la Ley N° 11.683, la resolución de estos recursos habilita la demanda contenciosa en los términos del art. 23 de la Ley N° 19.549.

La acción contra Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA) debe deducirse dentro del plazo perentorio de ciento ochenta (180) días hábiles judiciales, antes de la reforma el plazo era de noventa (90) días, computados desde su notificación al interesado.

IV. Se elimina el requisito de agotamiento de la instancia administrativa para presentar una Acción de Amparo o Acción Declarativa. Amparo por mora ante la justicia federal.

La reforma establecida por Ley N° 27.742 a la Ley de Procedimientos Administrativos N° 19.549, ha dejado sin efecto cualquier discusión en relación con la necesidad de agotar la instancia administrativa para la procedencia formal de la acción de amparo o la acción meramente declarativa.

El art. 23 y 24 de la Ley N° 19.549 determina claramente que el administrado cuyos derechos o sus intereses jurídicamente tutelados puedan verse afectados, pueden presentar la acción de amparo o acción declarativa, contra actos administrativos individuales o generales, vías de hecho administrativa o silencio de la

administración, sin necesidad de agotar la vía administrativa cuando:

(i) "La impugnación se base exclusivamente en la invalidez o inconstitucionalidad de la norma de jerarquía legal o superior que el acto impugnado aplica" (art. 23 inc. b de la Ley N° 19.549).

Es decir, cuando el acto administrativo o la vía de hecho resulta contraria a una norma jerárquica superior, en resguardo del principio de supremacía constitucional, y teniendo en cuenta que no es función propia del Poder Ejecutivo, sino del Poder Judicial, la resolución de la constitucionalidad de las leyes.

(ii) "Medie una clara conducta del Estado que haga presumible la ineficacia cierta del procedimiento, transformándolo en un ritualismo inútil" (art. 23 inc. b de la Ley N° 19.549).

Consideramos que cuando la conducta del fisco se ha manifestado en anteriores ocasiones, o se hace presumir mediante actos, hechos o vías administrativas, que actuará de una forma que rechazará las pretensiones de los contribuyentes y responsables, la instancia administrativa se transforma en un ritualismo inútil y carente de sentido habilitando inmediatamente la instancia judicial.

(iii) "Se interpusiere una acción de amparo u otro proceso urgente" (art. 23 inc. b de la Ley N° 19.549).

El legislador ha manifestado su voluntad de no someter a las acciones de amparo a procedimientos administrativos previos; la ley excluye cualquier potestad discrecional de los jueces en esta cuestión por lo que no se podrán emitir sentencias que rechacen las acciones de amparo con el pretexto de que existen procedimientos administrativos previos.

Por otro lado, cuando la finalidad es esclarecer una situación jurídica ante el fisco, y se busca certeza respecto a esa relación, la acción meramente declarativa tiene sin lugar a duda la característica de un "proceso urgente", con independencia del encuadre como proceso sumario o sumarísimo que le otorgue el juez, porque esta acción hace efectiva la tutela judicial efectiva.

(ii) "La impugnación de los decretos del Poder Ejecutivo nacional dictados en ejercicio de las facultades que le confieren los artículos 76, 80 y 99, inciso 3° de la Constitución Nacional" (art. 24 inc. a de la Ley N° 19.549).

En el caso de decretos emitidos en virtud de la delegación de facultades del Congreso Nacional al Poder Ejecutivo (art. 76 C.N.), promulgación parcial de leyes (art. 80 C.N.) y decretos de necesidad y urgencia (art. 99 inc. 3 C.N.), se puede presentar la acción de amparo o acción declarativa sin impugnar estas normas en la instancia administrativa.

Por otro lado, y con independencia del amparo ante el Tribunal Fiscal de la Nación previsto por el artículo 182 y 183 de la Ley N° 11.683, los ciudadanos, tienen también la opción de requerir a la justicia que intime a la ARCA a resolver los trámites o diligencias demorados por la autoridad fiscal.

El proceso está normado por el artículo 28 de la Ley N° 19.549 para aquellos contribuyentes, responsables o terceros que fueren parte en un procedimiento administrativo, pueden solicitar judicialmente que se libre orden de pronto despacho ARCA.

Dicha orden resulta procedente cuando ARCA hubiere dejado vencer los plazos fijados o, en caso de no existir éstos, cuando hubiere transcurrido un plazo que excediere de lo razonable, sin emitir el dictamen, la

interpretación aclaratoria o la resolución de mero trámite o de fondo que requiera el interesado.

Una vez presentado el petitorio, el juez, si hubiere vencido el plazo fijado al efecto o si considerare irrazonable la demora, debe requerir a la autoridad administrativa interviniente que en el plazo de cinco (5) días hábiles judiciales informe las causas de la demora aducida y el plazo dentro del cual expedirá la medida solicitada.

Del informe de dicha autoridad se corre traslado al peticionante por otros cinco (5) días hábiles judiciales.

Contestado el traslado o vencido el plazo antedicho que corresponda, según el caso, sin que la autoridad o el peticionante se hayan pronunciado, el juez aceptará el plazo informado por la autoridad administrativa si lo considera razonable en atención a la naturaleza y complejidad del dictamen o trámites pendientes y a la demora ya incurrida, o, de no haberse informado tal plazo o considerarlo irrazonable, fijará el plazo dentro del cual debe expedirse la autoridad requerida pudiendo agregar, en todos los casos, el apercibimiento de considerar aprobada la solicitud del peticionante de no respetarse el nuevo plazo aceptado o fijado.

La resolución del juez es apelable sólo en los siguientes casos:

(i) cuando no haga lugar al amparo por mora;

(ii) cuando acepte el plazo propuesto por la Administración;

(iii) cuando fije el plazo para que la Administración se pronuncie.

El recurso de apelación se concede al solo efecto devolutivo, debiendo en consecuencia ARCA cumplir la manda judicial mientras está sustanciándose su recurso de apelación ante la Cámara Nacional competente.

La desobediencia a la orden de pronto despacho torna aplicable, a los efectos disciplinarios, lo dispuesto por el artículo 17 del decreto-ley 1.285/58, sin perjuicio de las demás responsabilidades que pudieren corresponder por dicha desobediencia (artículo 29 de la Ley N° 19.549) judicial.

V. El proceso incidental ante el dictado de una sentencia con los efectos de cosa juzgada material.

El artículo 23 inc. b) apartado (iv) de la Ley de Procedimientos Administrativos N° 19.549 (reformado por la Ley N° 27.742) dispone que cuando se tratare de actos administrativos que fueren dictados en relación con lo que es materia de un proceso judicial, con posterioridad al dictado de la sentencia definitiva y firme, es decir pasado en autoridad de cosa juzgada material. Tales actos administrativos, no resultan impugnables por un nuevo procedimiento ordinario, sino que directamente el contribuyente o responsable puede impugnarlos en un incidente mediante el procedimiento de ejecución de sentencia.

La ley referida es clara en cuanto a que: “En la medida en que ellos contraríen o modifiquen lo dispuesto por la sentencia, no producirán efectos jurídicos de ninguna especie”, es decir los actos administrativos contrarios a una sentencia judicial, no producen efecto jurídico alguno.

No puede pasar desapercibida la reforma introducida por la Ley N° 27.742, es encomiable la norma porque evita un inútil dispendio de actividad jurisdiccional y hace efectivo el derecho a la tutela judicial efectiva, evitando que los ciudadanos estén sometidos a una contienda infinita con el

fisco cuando hay una sentencia definitiva e identidad de sujetos, objeto y causa entre lo resuelto en el proceso judicial y los nuevos actos administrativos que pretende ignorar o desconocer el fisco, la ley los priva de efecto jurídico alguno y ordena un procedimiento expeditivo para su anulación a través del proceso de ejecución de sentencia.

VI. Eliminación del solve et repete para sanciones

Como nos enseña Billardi, en un excelente trabajo sobre el tema en cuestión, en general la doctrina caracteriza a la figura como el principio en virtud del cual no es admisible controvertir la pretensión tributaria (o un crédito del Estado, en su acepción más amplia) en sede judicial sin el previo pago de ella. La aplicación de dicha regla determina una inversión del proceso de conocimiento, "por el cual se impone el pago del tributo antes que se decida si éste es pertinente, invirtiendo así las habituales normas del proceso que hacen preceder el juicio de ejecución".

El principio "solve et repete" resulta posible definirlo, como aquel principio en virtud del cual no es posible controvertir judicialmente los tributos sin previo pago de los mismos. Ello importa supeditar la acción ante instancias superiores o, en particular, ante la justicia, contra el acto administrativo de determinación del impuesto, a la previa satisfacción del monto del gravamen.

El origen de este instituto se remonta al derecho romano, en tiempos de la República, donde el edicto del pretor invirtió el orden normal del procedimiento, convirtiendo a los contribuyentes en actores para llegar a la declaración de ilegitimidad de la pignoris causa otorgada a los publicanos. Más adelante en el tiempo, reaparece en el art. 6° de la ley italiana de 1865, sobre contencioso administrativo, y a partir de allí, se hace presente en la legislación de algunas otras naciones, entre ellas la República Argentina y la República Oriental del Uruguay, pero cabe señalar que no se encuentra receptado por los ordenamientos de la gran mayoría de los países.

En nuestro país la regla solve et repete comienza a aplicarse a partir del fallo de la Corte Suprema de Justicia, hacia fines del siglo XIX, in re "Procurador Fiscal de la Provincia de San Juan c. Sucursal del Banco Nacional", en el que, refiriéndose a impuestos provinciales, dijo: "No hay otro medio de llegar a la justicia nacional cuando se alega que el impuesto es inconstitucional, que apelar en última instancia por ante la Corte Suprema, o poner demanda contra la provincia, después de pagar el impuesto, con las reservas convenientes".

También han contribuido a dicha formulación pretoriana los decisorios que expresaron: "Los contribuyentes no pueden sustraerse de la acción administrativa ni de la jurisdicción de los jueces locales encargados de hacer efectivo dicho impuesto, y sólo pagando éste con la correspondiente protesta, pueden ocurrir a los jueces de su fuero para pedir la devolución de lo indebidamente pagado."

La legislación tributaria argentina, receptando la doctrina de la Corte, incorporó la regla a la Ley N° 11.683 que mantuvo plena vigencia hasta la creación del Tribunal Fiscal de la Nación, pero en la actualidad con la redacción del art. 167 y 194 el solve et repete no se exige en el ámbito nacional, sin perjuicio de lo explicado con anterioridad en relación a la demanda contenciosa que debe presentarse ante la justicia federal contra la resolución administrativa que resuelve el recurso de reconsideración (art. 76 inc. a de la Ley N° 11.683 en la cual la Corte en la causa

"Compañía de Circuitos Cerrados c. Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva" lo considera de aplicación.

Además, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ha hecho "extensiva su aplicación a los importes reclamados en concepto de multas", cuando por expresa disposición de la ley, como surge del art. 15 de la Ley N° 18.820, así lo se ha establecido, pero esta norma ha quedado expresamente derogada con la incorporación del artículo 25 bis a la Ley N° 19.549 (incorporado por la Ley N° 27.742) que dice: "Cuando el acto administrativo recurrido hubiere impuesto una sanción pecuniaria su cumplimiento no podrá ser exigido como un requisito de admisibilidad del recurso judicial. Quedan derogadas todas las prescripciones normativas que dispongan lo contrario."

En virtud de lo prescripto por el artículo 25 bis de la Ley N° 19.549, no puede requerirse, en el ámbito nacional, como requisito de admisibilidad en el proceso judicial el pago de multa alguna porque en virtud de esta norma han quedado "derogadas todas las prescripciones normativas que dispongan lo contrario".

Como lo hemos manifestado, consideramos erróneo aplicar el principio de solve et repete a las "multas", pues si estas tienen naturaleza penal responden al principio de inocencia (art. 18 de la C.N.), el que se afecta de aplicarse una sanción penal sin que exista sentencia firme en la que se condene al contribuyente o responsable.

No puede requerirse el pago previo de la multa, pues así se hace efectiva la "pena" sin intervención de tribunal de justicia alguno, violándose sin lugar a dudas el derecho de defensa en juicio previsto en el art. 18 C.N. que claramente dispone que "Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso".

En el ámbito provincial, el solve et repete está incorporado en la mayoría de los Códigos Fiscales provinciales, aunque con diferencias importantes en cuanto a su aplicación. Empero la Corte ha aclarado que: "La regla solve et repete no obsta a la admisibilidad de la acción meramente declarativa, cuando concurren sus presupuestos, en especial el estado de incertidumbre respecto de los alcances de la relación jurídica concreta y del interés suficiente en el accionante, pues la exigencia del cumplimiento previo de lo que constituye el objeto de la discusión, implicaría desconocer la necesidad de tutela judicial que, tiende a dilucidar el estado o de falta de certeza entre el contribuyente que cuestiona la actitud del Estado y éste último."

APLICACIÓN DE LA DENUNCIA DE ILEGITIMIDAD EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO CON LA MODIFICACIÓN DE LA LEY 27742 AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

Eugenio Sideris

I. Introducción

El presente trabajo tiene como objetivo analizar la modificación de la ley 27742 en el procedimiento administrativo en relación al instituto de la Denuncia de Ilegitimidad y su aplicación al Procedimiento tributario[1].

Cabe aclarar que nos limitamos a analizar la aplicación de la Denuncia de Ilegitimidad de los recursos establecidos en el artículo 76 de la ley 11.683 y en el artículo 74 del Decreto 1397/1979 Decreto Reglamentario de la Ley de Procedimiento Tributario, en adelante (DRLPT), de actos administrativos de carácter individual impositivos.

Por lo ello, exceptuamos del análisis de la Denuncia de ilegitimidad tanto a los recursos de apelación administrativa -artículo 77[2] de la ley 11683- contra los actos de aplicación de sanciones de Multa y clausura por infracciones administrativas y decomiso de mercadería como también el Recurso de apelación ante el Ministerio de Economía y Producción contra el acto que evacúa la consulta vinculante establecida en el artículo agregado a continuación del artículo 4° de la ley 11683 .Asimismo, excluiremos del presente estudio la Denuncia de Ilegitimidad correspondiente a los recursos en materia de seguridad social y aduanero.

Establecido el alcance a desarrollar solo nos queda establecer la metodología a desarrollar para lo cual en primer lugar estudiaremos la Denuncia de Ilegitimidad en el marco del procedimiento administrativo nacional para posteriormente abocarnos a la tarea de la aplicación de dicho instituto en el procedimiento tributario.

II. Denuncia de ilegitimidad en el procedimiento administrativo nacional-

II.A. Concepto

La denuncia de ilegitimidad la podemos describir como un recurso improcedente por vencimiento del plazo para interponerlo"[3]

[1] Es el procedimiento mediante el cual se regula la relación jurídica tributaria consistente en los derechos y obligaciones que surgen del ejercicio del poder tributario ejercido por el Fisco Nacional , por una parte y a los contribuyentes , responsables y terceros por la otra tendiente al logro final del cumplimiento de la obligación tributaria y obligaciones que surgen del ejercicio del poder tributario ejercido por el fisco nacional, por una parte y a los contribuyentes , responsables y terceros por la otra tendiente al logro final del cumplimiento de la obligación tributaria.

[2] Art. 77 Ley 11.683 – " *Las sanciones de multa y clausura, y la de suspensión de matrícula, licencia e inscripción en el respectivo registro, cuando proceda, serán recurribles dentro de los 5 (cinco) días por apelación administrativa ante los funcionarios superiores que designe la Administración Federal de Ingresos Públicos, quienes deberán expedirse en un plazo no mayor a los 10 (diez) días.*"

[3] Diez Manuel María, *Manual del Derecho Administrativo II,* Buenos Aires, Ed. Plus Ultra, p 544. Hutchinson Tomas, *Ley Nacional de Procedimiento Administrativo,* Buenos Aires, Editorial Astrea, 1985 p. 46 comenta " *Denuncia de Ilegitimidad, en cuanto considerada y viabilizada por la Administración , requiere su resolución y habilita su consideración como si fuera o se tratara del recurso administrativo específico debidamente planteado…*"Agregando p. 47 "*Una vez admitida la Denuncia de Ilegitimidad empieza a tramitar, no diferenciándose en absoluto de los recursos oportunamente iniciados*"

Cassagne[4] opina que "*La denuncia de ilegitimidad solo procede cuando se interpone un recurso fuera de término o el administrado presenta la correspondiente petición, una vez vencidos los plazos para articular los recursos administrativos correspondientes"*

II.B. Fundamento del instituto

Sobre el fundamento de la Denuncia de Ilegitimidad existen dos posturas que pasamos a desarrollar

II.B.1. principio de legalidad objetiva y verdad material

Nos dice Comadira[5] "*La Denuncia de Ilegitimidad constituye un medio autónomo de impugnación de actos administrativos, con el objeto de proteger el interés público comprometido en la juridicidad y el interés privado del recurrente.*" continúa opinando "***La denuncia de ilegitimidad tiene el propósito de asegurar el control de legalidad y eficiencia de la actividad administrativa y, por su intermedio el respeto de los derechos e intereses de los administrados."*** [6]

Concluye el citado autor sobre el punto diciendo" *Los derechos individuales y la juridicidad son, por ende, el sustento de la denuncia de ilegitimidad; la seguridad jurídica, por su parte, siempre que no medie nulidad absoluta, opera como límite corrector de las exigencias de la legalidad*"

Sobre el particular tiene dicho la Procuración del Tesoro de la Nación (en adelante PTN) (Dictamen 227: 22) "*la denuncia de ilegitimidad encuentra fundamento en el interés que tiene el Estado de velar por el* ***principio de legitimidad*** *de sus propios actos*"

Sobre el tema en otro dictamen[7] expresa la PTN: "*La denuncia de ilegitimidad encuentra su fundamento en el interés que tiene el Estado en velar por el principio de legitimidad de sus actos, correspondiendo a la Administración agotar de oficio los medios de prueba a su alcance para el correcto esclarecimiento de la situación que se plantee en consideración al principio de la verdad material que rige el procedimiento administrativo. Su examen y consideración no es discrecional, sino que comporta una verdadera obligación, cual es la de considerar la posible ilegitimidad del acto impugnado y revocarlo en caso de advertir errores o vicios, dado que en el procedimiento administrativo imperan como principio el de la legalidad objetiva y el de la verdad material por oposición a la verdad formal.*"

II.B.2. Derecho de petición y principio de informalismo

Otra postura en la que encontramos a Cassagne[8] sostiene que: "*su fundamento es doble: por una parte, el* ***derecho de petición*** *consagrado en el artículo 14 de la CN y por la otra, el* ***principio de informalismo*** [9]*, acogido en la ley Nacional de Procedimientos Administrativos*."

Es decir que sostienen que la denuncia de ilegitimidad debe dársele algún trámite en atención a las razones que la fundamentan y que son: el derecho constitucional de peticionar a las autoridades y el interés del

[4] Cassagne Juan Carlos, *Derecho Administrativo Tomo II,* Buenos Aires, Abeledo Perrot, Reimpresión p. 530

[5] Comadira Julio R, *Derecho Administrativo,* Buenos Aires, Lexis Nexis, 2da edición, p. 200

[6] Coincidente con la fundamentación legitimidad objetiva y la verdad material (dictámenes PTN 211-470, 86-285; 92-170)

[7] Dictamen 172/1994 - Tomo: 211, Página: 470

[8] Cassagne Juan Carlos, ob. cit. p. 530

[9] Criterio sustentado en los dictámenes de la PTN Nros 119-151; 127-301

Estado de velar por la vigencia del derecho objetivo y la efectiva preservación de los derechos de los habitantes.

Por lo tanto, su **fundamento** es doble: por una parte, el derecho de petición consagrado en el artículo 14 de la Constitución Nacional y por la otra, el principio de informalismo que rige en el procedimiento administrativo.

II.B.3. Nuestra opinión

Cabe destacar que las denuncias de ilegitimidad tienen por objeto la revocación de actos viciados y que las mismas se admiten en tales casos en respuesta al principio del procedimiento administrativo por el cual debe procurarse la obtención de la legalidad objetiva y la verdad material, que no siempre coincide con la verdad formal.

La CSJN en **Fallos, 322:73[10] en su considerando 14 expresó "***Que el criterio expresado no causa lesión al derecho de defensa de la actora (art.18, Constitución Nacional) pues ésta, no obstante haber tenido la oportunidad para ejercerlo adecuadamente, no lo hizo, en tanto omitió articular dentro del término perentorio fijado en el dec. 1759/72 (t.o. por el dec. 1883/91) el recurso administrativo pertinente. La garantía de la defensa no ampara la negligencia de las partes. Quien ha tenido amplia oportunidad para ejercer sus derechos responde por la omisión que le es imputable (Fallos: 287:145; 290:99 --La Ley, 1975-B, 922--; 306:195, entre otros).*"

Por otra parte, del principio de informalismo, es rechazado por Comadira[11] al decir *"...no puede admitírselo, como alternativa a los recursos improcedentes como tales o que adolezcan de fallas procesales de orden sustancial, estos casos, pueden ser atendidos a través del principio del informalismo, en tanto no sean esenciales o insubsanables, pero no por el instituto que aquí analizo (denuncia de ilegitimidad) "*. Ello lo vemos claramente identificado en la ley dado que informalismo lo tenemos ubicado en el artículo 1 bis inciso e) de la ley 19549 y la denuncia de ilegitimidad específicamente dentro inciso h) de dicho artículo.

Gordillo[12] sostiene *"Una de las características fundamentales de los recursos administrativos y por lo tanto del procedimiento mismo, es que ellos son objetivos, en el sentido de que tienden no solo a la protección del recurrente o de la determinación de sus derechos , sino también a la defensa de la norma jurídica objetiva, con el fin de mantener el imperio de la legalidad y justicia en el funcionamiento administrativo por ello es que hay un cierto interés público en su sustanciación"* Luego agrega *"...el desistimiento del recurrente no exime a la administración de la obligación de determinar si existe o no la ilegitimidad aducida y resolver el recurso..."*

En similar posición Comadira[13] expresa *"Generalmente formulado en relación con el procedimiento administrativo recursivo bajo el nombre de "legalidad objetiva" ha sido entendido en el sentido de que el procedimiento administrativo tiende no sólo a la protección del recurrente o a la determinación de sus derechos, sino también a la defensa de la norma jurídica objetiva, con el fin de mantener el imperio de la legalidad y justicia en el*

[10] CSJN Fallos, 322:73 causa "Gorondo Allaria de Kralj, Haydée M c Ministerio de Cultura y Educación del 04/02/1999.

[11] Comadira, Ob. cit. p. 204

[12] Gordillo Agustín, *Principios Fundamentales del Derecho Administrativo Principio de legalidad objetiva Libro III Procedimiento y Recursos Administrativos Tratado de Derecho administrativo y obras selectas Tomo V,* www.gordillo.com. Ver también Díaz Manuel María, ob. cit. p. 484

[13] Comadira, Ob cit.. p. 131 a 133

funcionamiento administrativo" .Continúa argumentando " *Por nuestra parte, antes de ahora hemos preferido identificar al fenómeno que se quiere aprehender con este principio mediante la locución "juridicidad", porque ella representa mejor, en nuestra opinión la idea de que el accionar de la Administración Pública en la procura del bien común supone, necesariamente, el respeto del orden jurídico*"

Por lo tanto, es nuestra opinión que la denuncia de ilegitimidad se fundamenta en el interés que tiene el Estado de velar por el principio de legitimidad de sus propios actos, en consideración al principio de verdad material que rige en el procedimiento administrativo.

II.C. Normativa

Se encuentra legislada en el artículo 1 bis inciso h) de la ley 19549[14] *"INTERPOSICIÓN DE RECURSOS FUERA DE PLAZOS. Denuncia de ilegitimidad Una vez vencidos los plazos establecidos para interponer recursos administrativos, se perderá el derecho para articularlos; ello no obstará a que se considere la petición como denuncia de ilegitimidad por el órgano que hubiera debido resolver el recurso[15], salvo que éste dispusiere lo contrario por motivos de seguridad jurídica o que, por estar excedidas razonablemente pautas temporales (las que en ningún caso podrán exceder ciento ochenta (180) días desde la fecha de notificación del acto), se entienda que medió abandono voluntario del derecho*"

La norma en cuestión establece como regla general que quien presenta un recurso fuera de tiempo pierde el derecho de articularlo en razón de la perentoriedad de los plazos atenuándolo como excepción mediante el tratamiento del recurso como denuncia de ilegitimidad.

Conviene recordar que previo a su incorporación legal existieron numerosos dictámenes de la Procuración del Tesoro de la Nación que justificaron su aplicación[16] expresado la doctrina[17] que es una creación pretoriana administrativa dado que tuvo su acta de nacimiento en la labor pretoriana de la Procuración del Tesoro de la Nación.

Sobre el tema la PTN [18]expresó: *"Desde antiguo y con anterioridad a la sanción de la Ley de Procedimientos Administrativos, se sostuvo la procedencia de la denuncia de ilegitimidad con fundamentos tales como el principio de legalidad objetiva y verdad material, del informalismo, y de la obligación del Estado de velar por los derechos de sus habitantes (Dictámenes 90:174, 350 y 154)"*

II.D. Características. Plazo de impugnación vencido

La ley en este punto establece como regla

[14] Texto según Artículo 25 ley 27742

[15]La ley 21.686 estableció que la consideración del recurso extemporáneo como denuncia de ilegitimidad debe hacerla quien hubiera debido resolver el recurso

[16]Comadira Julio, *ob. cit.* p. 199 nota 576 expresa *"El fundamento que antes del dictado de la ley 19549 animaba la admisión formal del instituto y los supuestos de la aceptación o rechazo, también formal, fue expuesta en numerosos dictámenes entre los que se pueden citarse: 71:89; 73:86; 86: 285; 87:29; 87:142; 90:117; 91:184; 91:209; 92:18; 92:96; 93:257; 93:282; 94:112; 96:400; 91:263; 98:354; 100:207;103:270; 106:384; 106:386; 107: 163; 111:55; 112:129; 112 389."*

[17]Hutchinson Tomas, *Ley Nacional de Procedimiento Administrativo,* Buenos Aires, Editorial Astrea, 1985, p. 44; Gordillo Agustín, *Denuncia de ilegitimidad Libro III Procedimiento y Recursos Administrativos Tratado de Derecho administrativo y obras selectas Tomo V* www.gordillo.com ; Comadira, ob cit p. 199.

[18] Dictamen 172/1994 - Tomo: 211, Página: 470, puntualmente p. 480

la perentoriedad de los plazos[19] y la denuncia de ilegitimidad es su excepción, pero es aplicable a este caso sólo y no puede utilizarse para subsanar los recursos con otro tipo de falla para los cuales se aplica el principio de informalismo para errores subsanables Comadira ha sostenido que la aplicación de la denuncia de ilegitimidad se encuentra supeditada a la admisibilidad formal del recurso tardíamente interpuesto, como lo expresa el Dictamen 231:347 de la PTN donde sostuvo que el remedio legal de la denuncia de ilegitimidad *" se encuentra supeditado a la "admisibilidad formal" del recurso tardíamente interpuesto, resultando improcedente su utilización cuando la vía intentada por el particular resultare "formalmente inadmisible"*[20], por ello el plazo vencido es el único supuesto de hecho habilitante de la denuncia de ilegitimidad.

Con este instituto nos dice Hutchinson [21] se "*advierte con claridad la distinción entre el procedimiento judicial y el administrativo…En el primero impera el principio de la perentoriedad de los términos. Ello significa, como vimos qué operado su vencimiento, expira al mismo tiempo el derecho a realizar el acto procesal de que se trate. En el segundo, por el contrario, el recurso administrativo, interpuesto extemporáneamente puede tramitar como denuncia de ilegitimidad*"

La característica como lo sostiene Fiorini [22] La admisión de la denuncia de ilegitimidad es una forma de sanear el recurso presentado fuera de plazo, puesto que la administración, también aquí puede perfectamente dar curso a la presentación no obstante el transcurso del plazo.

La PTN[23] ha dicho "*Los términos establecidos para interponer recursos administrativos son perentorios por lo que una vez vencidos se perderá el derecho para articularlos. En aquel supuesto -recurso deducido fuera de plazo- ello no obstará a que se considere la petición como denuncia de ilegitimidad por el órgano que hubiera debido resolver el recurso, salvo que éste dispusiere lo contrario por motivos de seguridad jurídica o que, por estar excedidas razonables pautas temporales, se entienda que medió abandono voluntario del derecho.*"

Agrega el dictamen: "*La denuncia de ilegitimidad importa una subsanación implícita de la extemporaneidad*, que *sólo procede cuando se interpone un recurso fuera de término o el administrado presenta la correspondiente petición, una vez vencidos los plazos para articular los recursos administrativos, y ha sido considerada como un recurso formalmente improcedente, al que no obstante debe darse algún trámite y consideración*".

[19] Para una crítica a la perentoriedad de los plazos Gordillo *Tratado de Derecho Administrativo Tomo 4 Capitulo VIII* p. 10 punto 2.3 donde dice: *"dando al vocablo perentorio el alcance de plazo que una vez transcurrido implica haberse perdido irremisiblemente el derecho dejado de usar en término, entendemos que no existe casi ningún plazo perentorio en el procedimiento administrativo."* Agrega *"Resulta evidente a nuestro entender, que la supuesta perentoriedad de los plazos es no solamente irrazonable sino también plenamente injusta y disvaliosa. La débil argumentación de que lo contrario atenta contra la seguridad jurídica no pasa de ser un aserto meramente dogmático* "Concluye "*La mera existencia textual de un término no es un dato suficiente que permita establecer su perentoriedad. Por ello no es ilegítima la decisión adoptada tardíamente ni se pierde la potestad administrativa por el mero transcurso del tiempo*"

[20] Agrega "*por ello, la interposición del recurso de impugnación de una multa sin el pago previo de ésta, cuando es requerido legalmente, genera la "inadmisibilidad" formal del escrito impugnatorio, resultando su recurso además de extemporáneo inadmisible*"

[21] Hutchinson Tomas, ob. cit. p. 43 llamada 31

[22] Fiorini "*los Recursos en la ley de Procedimientos administrativos de la Nación"* LL 147:1278 p. 1283 Citado por Gordillo, ob cit Capítulo VIII nota 2.18

[23] Dictamen 172/1994 - Tomo: 211, Página: 470

Finalmente, una vez acogida la petición como denuncia de ilegitimidad, su diligenciamiento y trámite habrá de considerarse absolutamente normado en función del respectivo recurso administrativo extemporáneo [24].

II.E. Motivos que exceptúan a la Administración para tratar la denuncia de ilegitimidad

II.E.1. Agravie la seguridad jurídica en el procedimiento administrativo. Estabilidad del acto administrativo

La seguridad jurídica es uno de los bienes más preciados que el Estado garantiza, mediante el cual el Estado debe velar por el respeto y cumplimiento del orden normativo logrando la previsibilidad del Derecho

La expresión seguridad jurídica alude entonces a una sociedad donde las personas y las autoridades cumplen las leyes (orden a través de la ley), aunque también implica, como cosa inherente, orden jurídico estructurado, normas en relación de jerarquía, una idea que sugiere la existencia de una norma básica informadora de todo el edificio normativo. Una que establece los valores y los principios básicos a los que el mismo debe sujetarse.

A fin de completar el concepto de seguridad jurídica debemos agregar la idea de permanencia que es inmanente a la norma de Derecho, la idea de estabilidad y previsibilidad, así como la certeza que aquella tiene vida efectiva en la conducta general de la sociedad, en definitiva, la seguridad jurídica es la cualidad del ordenamiento jurídico, que implica la certeza de sus normas y consiguientemente, la previsibilidad de su aplicación por lo tanto es un valor esencial en el Estado de Derecho

Dice Gordillo[25]*"...la estabilidad de los derechos es una de las principales garantías del orden jurídico, a tal punto que puede incluso sentarse un principio general en tal sentido, que sólo podría ser objeto de excepción en casos concretos y ante norma expresa. ... su base es constitucional y proviene de la seguridad jurídica a favor de los derechos de los individuos frente al poder público."*

La doctrina[26] ha tomado como punto de partida el caso *Carman de Cantón* del año 1936, en que la Corte Suprema consagró por primera vez el principio de estabilidad del acto administrativo[27] sosteniendo que *"el orden público se interesa en que los derechos adquiridos bajo el amparo de resoluciones definitivas queden inconmovibles" ya que "de otro modo no habrá régimen administrativo ni judicial posible."* estableciendo los siguientes requisitos[28] que hayan **nacido derechos subjetivos y que causen estado[29].**

[24] LEW, Leonardo J., "La importancia de presentar los recursos administrativos en término" PET N° 80 ha expresado que *"A la denuncia de ilegitimidad presentada por el contribuyente se le debe dar el mismo trámite que se le daría a un recurso presentado en término, a menos que la propia Administración dispusiere lo contrario por motivos de seguridad jurídica o que, por estar excedidas razonables pautas temporales, se entienda que medió abandono voluntario del derecho"*

[25] Gordillo, ob cit Tratado tomo III capítulo VI p. 2

[26] Gordillo, Ob cit, capítulo VI p. 4, Cassagne, ob. cit. Tomo II Capítulo VIII pto 8 p. 337. Diez, ob. cit. Tomo 1 Capítulo XVIII pto 13 p. 263 Comadira Julio R, ob. cit Capítulo IV pto 3.2 p. 104

[27] cosa juzgada administrativa Cassagne ob cit p. 337

[28] Para un mayor análisis del punto ver Cassagne, ob cit p. 339/340 Gordillo, ob cit VI-5 Comadira, ob cit p. 108

[29] Gordillo, ob cit p. 9/10 en cuanto a la notificación al interesado expresa *"Este requisito en el pasado fue formulado en términos y alcances distintos: Acto firme, acto definitivo, acto ejecutorio, firme y consentido, etc. El estado de la cuestión hasta el*

De la compatibilización de la seguridad jurídica, que en el procedimiento administrativo la reconocemos mediante la estabilidad del acto, con el principio de juridicidad[30] (principio de legitimidad), surge de las pautas que fija el ordenamiento para el accionar de la administración en relación con los actos afectados de nulidad absoluta mediante el artículo 17[31] que establece el principio general que la administración debe revocar o sustituir por razones de ilegitimidad los actos irregulares, pero cuando estos estén notificados hubieran generado derechos que se estén cumpliendo, sólo puede impedir su subsistencia y la de sus efectos pendientes mediante declaración judicial de nulidad.

En definitiva, los actos irregulares se extinguirán por iniciativa de la Administración en sede administrativa pero cuando adquiere estabilidad el acto administrativo[32] esto significa que ese acto no puede ser revocado por la administración en sede administrativa y debe recurrir para su eliminación del mundo jurídico a sede judicial[33].

La excepción a esa estabilidad del acto administrativo, tanto regular como irregular, es decir que podrán ser revocados, modificados, sustituidos o suspendidos en sede administrativo está dada cuando i) **favoreciere al administrado sin causar perjuicios a terceros** ii) dolo del administrado **iii)** el derecho se hubiere otorgado expresa y válidamente a título precario

II.E.2. razonables pautas temporales y abandono voluntario del derecho

El plazo de impugnación es un concepto jurídico indeterminado. La evaluación de la razonabilidad o irrazonabilidad de su exceso, aceptó una única opción válida, que debe ser hecha por la administración y se encuentra sujeta a control judicial.

El actual artículo 1 bis inciso h) de la ley 19549[34] fija un límite temporal a las razonables pautas temporales al establecer *"La que en ningún caso podrán exceder ciento ochenta (180) días desde la fecha de notificación del acto"*.

Entendemos que la ley recepciona el criterio sostenido por Comadira[35] que opina *"un criterio útil para determinar la razonabilidad del exceso puede estar dado por los plazos que establezcan las normas legales para acceder a la vía judicial…parece coherente acudir a esos mismos términos para medir razonabilidad del tiempo en el que se ha excedido el lapso para*

dictado del decreto ley era a nuestro juicio que el requisito de aplicabilidad de la jurisprudencia sobre la cosa juzgada administrativa no era en este aspecto sino uno: que el acto hubiera sido notificado al interesado. La solución por nosotros propugnada fue aceptada por el texto del decreto ley, eliminándose así las dudas antiguas acerca de si el acto debía causar estado y qué significado correspondía atribuirle a esta expresión. No puede exigirse como condición de la estabilidad, en consecuencia, que el acto haya sido ejecutado, ni que esté firme en el sentido de haber transcurrido los términos para impugnarlo, ni menos aún que sea un acto definitivo de la administración, emanado del P.E., pues el acto de cualquier funcionario inferior, que haya tenido competencia para dictarlo, también encuadra en la regla de la estabilidad; tampoco puede exigirse que haya sido consentido. "

[30] Texto según Artículo 25 ley 27742 que lo incorpora como artículo 1° bis de la ley 19.549 estableciendo los principios fundamentales del procedimiento administrativo

[31] Texto según Artículo 36 ley 27742

[32] Gordillo define al acto administrativo como *"una declaración unilateral realizada en ejercicio de la función administrativa, que produce efectos jurídicos individuales en forma directa"*

[33] Diez Manuel María, ob. cit. Tomo 1 Capítulo XVIII pto 12 p. 263

[34] Texto según Artículo 25 ley 27742

[35] Comadira Julio R, *Derecho Administrativo*, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2da edición p. 206

impugnar"[36]

Recordemos que la evaluación de la razonabilidad o irrazonabilidad de su exceso acepta una única opción válida que debe ser hecha por la administración y se encuentra sujeta a control judicial a efectos de analizar si el rechazo de la denuncia de ilegitimidad es razonable.

II.F. Revisión Judicial de la denuncia de ilegitimidad

Una de la consecuencias más relevantes de la denuncia de ilegitimidad está dado por la imposibilidad de la revisión judicial tal como lo sentenció el supremo tribunal en **Fallos, 322:73**[37] en el cual al examinar el agravio vinculado a la revisión judicial de la resolución por la cual se desestimó la denuncia de ilegitimidad considero[38] "*...**no es susceptible de ser impugnada en sede judicial** porque, al haber dejado vencer el interesado el término para deducir los recursos administrativos, ha quedado clausurada la vía administrativa, requisito insoslayable para la habilitación de la instancia judicial (art 23 inc. a ley 19549. Esta conclusión encuentra sustento, en primer lugar, en lo dispuesto en el inc. e) apart. 6 del art. 1, el cual determina: "Una vez vencidos los plazos establecidos para interponer recursos administrativos se perderá el derecho para articularlos..." y, además, en el carácter perentorio (art 1° inc. e apart 6) y obligatorio (art 1 inc. e apart 1)*[39] *que dicho cuerpo legal confiere a los plazos para recurrir.*"[40]

En el fallo reseñado expresa que "*una denuncia de ilegitimidad se deriva de su condición de remedio extraordinario previsto por el ordenamiento jurídico con el propósito de asegurar el control de legalidad y eficiencia de la actividad administrativa, y a través de él, el respeto de los derechos e intereses de los administrados*"[41]

Por ello la justicia no puede entrar a conocer la revisión de la resolución que desestimó la denuncia de ilegitimidad debido en que no está habilitada su jurisdicción al no reunirse los requisitos de admisibilidad del artículo 23 de ley 19.549[42]

---

[36] Artículo 43 ley 27742 sustituye el Art. 25 ley 19.549 que dice "*La acción judicial de impugnación contra el Estado o sus entes autárquicos prevista en los artículos anteriores deberá deducirse dentro del plazo de ciento ochenta (180) días hábiles judiciales...*"

[37] CSJN Fallos, 322:73 "Gorondo Allaria de Kralj , Haydée M c Ministerio de Cultura y Educación" del 04/02/1999

[38] CSJN Fallos, 322:73 "Gorondo Allaria de Kralj , Haydée M c Ministerio de Cultura y Educación" del 04/02/1999 Considerando 12.

[39] Artículo 1 bis Ley Ley 19549 Texto vigente según LEY N° 27742/2024 g) i) y h) respectivamente.

[40] CSJN Fallos, 322:73 "Gorondo Allaria de Kralj , Haydée M c Ministerio de Cultura y Educación" del 04/02/1999 Considerando 15. "*Que, por lo demás, sería claramente irrazonable otorgar el mismo efecto a la denuncia de ilegitimidad --que no es más que una impugnación tardíamente interpuesta-- que a un recurso deducido en término. Ello implicaría colocar en pie de igualdad al particular que se comporta en forma negligente respecto de aquel que actúa con diligencia para proteger sus derechos.*"

[41] Fallo citado considerando 13 expresa: "*Que, asimismo, la no revisabilidad judicial del acto que rechaza en cuanto al fondo una denuncia de ilegitimidad se deriva de su condición de remedio extraordinario previsto por el ordenamiento jurídico con el propósito de asegurar el control de legalidad y eficacia de la actividad administrativa, y a través de él, el respeto de los derechos e intereses de los administrados.*"

[42] Artículo 23 Ley 19549 Texto vigente según LEY N° 27742/2024" *El administrado cuyos derechos o sus intereses jurídicamente tutelados puedan verse afectados podrá impugnarlo judicialmente cuando: a) El acto de alcance particular:(i) Revista calidad de definitivo; b) ... será requisito previo a la*

III. APLICACIÓN DE LA DENUNCIA DE ILEGITIMIDAD EN LOS RECURSOS DEL ARTÍCULO 76 DE LA LEY 11.683 Y RECURSO DE APELACIÓN (artículo 74 DRLPT Decreto 1397/79)

III.A. Ámbito de aplicación

Es importante fijar el ámbito de aplicación en razón que la ley de procedimiento tributario nacional -Ley 11.683- no contiene una norma particular sobre el tratamiento a otorgarle a los recursos de los contribuyentes presentados extemporáneamente, por tal razón y dado la remisión del artículo 116[43] se aplica supletoriamente la normativa existente en el procedimiento administrativo en materia tributaria.

En el mismo sentido expresa la Ley de Procedimiento Administrativo (Ley 19.549) en su Artículo 1º[44] inciso b) *"también se aplicará en forma supletoria los títulos I, II y III a: (ii) los procedimientos administrativos regidos por leyes especiales que se desarrollen antes los órganos y entes indicados en los sub-incisos (i) y (ii) del inciso a) precedente "es decir entre otros La administración pública nacional descentralizada"*

Que la delegación efectuada al Poder Ejecutivo mediante el Artículo 2 Ley 19.549 para determinar los procedimientos especiales fue ejercida mediante decreto 722/96 (texto según Decreto 1155/97) que en su Artículo 2 expresa *"Sin perjuicio de la aplicación supletoria de las normas contenidas en la ley Nacional de Procedimiento Administrativo N° 19.549 y en el reglamento de Procedimientos administrativos aprobado por Decreto N° 1759/72 (to por Decreto 1983 del 17 de setiembre de 1991) continuarán en vigencia los procedimientos administrativos especiales que regulen las siguientes materias: a) Los correspondientes a la Administración Federal de Ingresos Públicos[45] -Dirección General de Aduanas y Dirección General Impositiva)…."*

impugnación judicial el agotamiento de la vía administrativa. c) Se considera que agotan la vía administrativa: (i) El acto que resuelve un recurso jerárquico; (ii) Todos los actos dictados por el Poder Ejecutivo nacional, a pedido de parte o de oficio, con o sin intervención o audiencia del interesado;(iii) Los actos emanados de los órganos superiores de los entes descentralizados, con las exclusiones dispuestas en el artículo 1° de esta ley, a pedido de parte o de oficio, con o sin intervención o audiencia del interesado…"

[43] Art 116 Ley 11683 *"En todo lo no previsto en este título será de aplicación supletoria la legislación que regula los procedimientos administrativos y el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y, en su caso, el Código Procesal Penal de la Nación"*

[44] Texto según Artículo 24 ley 27742

[45] Decreto N° 953/2024 Disuélvese la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) y créase la Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA). ARTÍCULO 7°.- *"La AGENCIA DE RECAUDACIÓN Y CONTROL ADUANERO (ARCA) ejercerá las funciones que se hubieran otorgado al organismo que se disuelve por el artículo 1° por las Leyes Nros. 11.683, 22.091, 22.415, los Decretos Nros. 507/93 –ratificado por la Ley N° 24.447–, 618/97, 1399/01, 898/05 y sus respectivas modificaciones, así como otras leyes y reglamentos relacionados, que mantendrán su vigencia, en tanto no se opongan a las disposiciones del presente decreto o a las que resulten aplicables de acuerdo con sus previsiones. Aun cuando no mediare estricta oposición, sus alcances se entenderán modificados en la medida en que resulten virtualmente ampliados, restringidos o no contemplados por las disposiciones correlativas del presente decreto. Todas las remisiones que otras normas hagan a las normas legales y reglamentarias mencionadas en el primer párrafo de este artículo que resulten derogadas se interpretarán como hechas a las disposiciones correlativas del presente decreto. Las referencias que los convenios y acuerdos suscriptos, o las contrataciones en curso, hagan al organismo disuelto o sus unidades dependientes, su competencia o sus autoridades se considerarán hechas a la AGENCIA DE RECAUDACIÓN Y CONTROL ADUANERO (ARCA), o sus unidades dependientes, su competencia o sus autoridades, respectivamente."*

Por todo lo expresado y ante la ausencia en la ley especial 11.683 del tratamiento de la Denuncia de Ilegitimidad se aplica supletoriamente el artículo 1 bis inciso h) de la ley 19549 que regula dicho instituto.

Dicho esto pasaremos a ver la implicancia en materia tributaria de la denuncia de ilegitimidad tanto en los recursos establecidos en el artículo 76 de la ley 11683 como en el recurso de apelación contemplado en el artículo 74 DRPDT.

III.B.Actos dictados por la administración de carácter individual pasibles de los recursos establecidos en el artículo 76 de la ley 11.683

III.B.1. Acto de Determinación de la obligación tributaria

En el procedimiento tributario nacional la Administración fiscal tiene la facultad, salvo la excepción del de la liquidación administrativa[46], de determinar la obligación tributaria de los contribuyentes tanto cuando estos no cumplen con su obligación de presentar la declaración jurada como cuando ese cumplimiento es defectuoso.[47]

Por ello, el fisco determina la obligación tributaria de un contribuyente ante la falta de presentación de la declaración jurada -autodeterminación de la obligación tributaria- o por no contener las mismas la identificación exacta tanto de los hechos imponibles como la fijación de la base imponible o de la alícuota.

Cabe aclarar que éste procedimiento finaliza con un acto administrativo determinativo[48], mediante el cual la administración, a través de un juez administrativo[49], resolverá la determinación del tributo y la intimación a su ingreso.

III.B.2. Acto de aplicación de sanciones por infracciones administrativas tributarias[50]

[46] Art 11 Último párrafo ley 11683" *La Administración Federal de Ingresos Públicos podrá disponer con carácter general, cuando así convenga y lo requiera la naturaleza del gravamen a recaudar, la liquidación administrativa de la obligación tributaria sobre la base de datos aportados por los contribuyentes, responsables, terceros y/o los que ella posea.*"

[47] Art. 16 primer párrafo ley 11683 – "*Cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas, la Administración Federal de Ingresos Públicos procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo, en su caso, y a liquidar el gravamen correspondiente, sea en forma directa, por conocimiento cierto de dicha materia, sea mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla*".

[48] Es decir una declaración unilateral realizada en cumplimiento de la función administrativa impositiva que produce efectos jurídicos individuales en forma directa

[49] Decreto 618/97 Art. 9 – *"Las autoridades del Organismo tendrán las funciones y facultades que se detallan seguidamente...b) Ejercer las funciones de juez administrativo, sin perjuicio de las sustituciones previstas en los artículos 4° y 10 en la determinación de oficio de la materia imponible y gravámenes correspondientes, en las repeticiones, en la aplicación de multas y resolución de los recursos de reconsideración.*" Art. 10 – **"***Tanto el Administrador Federal como los Directores Generales y los Administradores de Aduana en sus respectivas jurisdicciones, determinarán qué funcionarios y en qué medida los sustituirán en sus funciones de juez administrativo. Las nuevas designaciones de funcionarios que sustituyan al Administrador Federal y a los Directores Generales en las funciones de juez administrativo, deberán recaer en abogados o contadores públicos.*"

[50] Cuando nos referimos a infracciones administrativas tributarias consideramos a las reguladas en la ley 11.683, separando los delitos tributarios establecidos por la ley 24.769. Sobre esta división expresa Villegas Héctor B en Régimen penal tributario argentino Editorial Depalma quien

La represión de los ilícitos tributarios está encaminada a proteger la recaudación entre los que podemos clasificar:

III.B.2.a. Omisiones formales[51]

Constituirá una infracción cuando resulte ser el incumplimiento de una obligación válida y razonable puesta a cargo del contribuyente, responsable, agente de información o tercero tendiente a facilitar la fiscalización o posibilitar la verificación de la situación impositiva de los responsables de tributos.

Define Jarach[52] a la infracciones formales al *comentar "…consiste en la violación de las disposiciones de la ley general o de las leyes especiales de impuesto, de los reglamentos respectivos y de las disposiciones e instrucciones, emanadas de la administración que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación impositiva y a verificar y fiscalizar su cumplimiento por parte de los contribuyentes y responsables."*

III.B.2.b. Omisiones materiales

Se configura con la omisión del pago de impuestos por falta o inexactitud de las declaraciones juradas existiendo dos tipos básico en el ordenamiento legal la omisión culposa del art 45 y la defraudación del artículo 46 ambos de la ley 11.683

Expresa Gurfinkel de Wendy y Russo [53] *"Los ilícitos descriptos en los arts. 45 y 46 no tipifican figuras autónomas por completo, independiente la una de la otra, sino que se trata de un mismo resultado y similares medios comisivos …frente a un resultado siempre de omisión (del ingreso del tributo) el primero califica al medio como igualmente omisivo, mientras que en el segundo se habla de la necesidad de un medio comisivo, ello requiere que previamente se haya especificado el grado de culpabilidad, esto es, la determinación de sí ha existido culpa o dolo en el agente: si se trata de culpa, la acción de presentar una declaración jurada inexacta se atribuye a la omisión del debido cuidado y diligencia con que se debe cumplir tal acto. En cambio, si se trata de dolo, la misma acción se atribuye aún determinado propósito de evadir la justa imposición, resultando un obrar comisivo."*

III.B.3. Acto en reclamo de repetición de impuestos de pagos espontáneos

Dice García Vizcaíno[54] *"La acción de repetición de tributos, accesorios y –en*

---

en p. 61 *expresa "…la diferencia entre delito y contravenciones fiscales queda establecida por el encuadramiento decidido por el legislador, quien opta por incluir las infracciones tributarias dentro de uno u otro ámbito. Lo que está dentro del Código Penal, ya sea "físicamente" o como cuerpo legal complementario de él, adquiere la entidad de delito fiscal. Lo que queda como conducta infraccional dentro de las leyes tributarias no penales, configura una contravención fiscal"*

[51] Agrupamos las omisiones formales en las siguientes infracciones i)la no presentación de la declaración jurada (art 38 ley 11683) ii)omisión de presentar las declaraciones juradas informativas (art a cont. del art 38) iii) la violación a las disposiciones de la ley 11683, de las respectivas leyes tributarias, de los decretos reglamentarios y de toda otra norma de cumplimiento obligatorio que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria, a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables (art 39) iv) incumplimientos a requerimientos a presentar las declaraciones juradas informativas y las previstas en regímenes de información del contribuyente, responsable o de terceros (art a cont. Del art 39) información de entidades controlantes o grupos multinacionales (Art… a cont del art a cont 39)

[52] Jarach Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario,* Buenos Aires, p. 359

[53] Gurfinkel de Wendy Lilian y Russo Eduardo Ángel, *Ilícitos Tributarios en la Leyes 11.683 y 23.771,* Buenos Aires, Editorial Depalma, 1990 p. 191/192

[54] García Vizcaíno Catalina, *Derecho* tributario Tomo II, Buenos Aires, Editorial Depalma, p. 121

limitados casos- multas[55] *es aquella por la cual quienes han pagado sumas en tales conceptos requieren del Estado que se les devuelva lo pagado, por considerar que los ingresos han sido indebidos, al no ajustarse a las leyes tributarias (por encuadramiento en una exención, pagos a cuenta de un tributo no adeudado, falta de configuración del hecho imponible, etc.) o, en su caso, a la Constitución Nacional (normas tributarias inconstitucionales)"*

Expresa Celdeiro [56] *"acción de repetición de tributos y accesorios que se hubieren abonado de más, comprende aquellos pagos cuya improcedencia se vincula necesariamente con el "concepto de hecho imponible "al que la ley alude, y que involucra una discusión acerca de la causa legal del pago, esto es, de la existencia o medida de la obligación..."*

Valdés Costa[57] analiza el instituto de la repetición en función de los principios de legalidad, tutela jurisdiccional e igualdad diciendo" *a) en virtud del principio de legalidad se debe aceptar como un dogma de 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 he percibido indebidamente. b) los procedimientos administrativos y judiciales para ajustar a derecho los pagos indebidos deben preservar la garantía de la tutela jurisdiccional, asegurando el libre acceso a la justicia sin otras restricciones que las que correspondan según la Constitución. C) Por aplicación del principio de igualdad de las partes, el derecho del particular a hacer efectivo el cobro de las cantidades adeudadas por el Estado debe estar regulado, desde el punto de vista cuantitativo, en las mismas condiciones que el derecho del Estado a percibir el pago del tributo"*

[55] Artículo 84 Ley 11683 " *En el caso de que un contribuyente o responsable no hubiere formalizado recurso contra la resolución que determinó el tributo y aplicó multa podrá comprender en la demanda de repetición que deduzca por el impuesto a multa consentida , tan solo en la parte proporcional y el art 180 En el caso de que un contribuyente no hubiera interpuesto recurso alguno contra la resolución que determinó el tributo y aplicó multa, podrá comprender en la demanda de repetición que deduzca por el gravamen , la multa consentida, pero tan solo en la parte proporcional al tributo"*

[56] Celdeiro E C Gadea M Imirizaldu JJ, *Procedimiento tributario,* Buenos Aires, Errepar, 2012, 1ª ed. p. 487

[57] Valdés Costa, Instituciones de Derecho tributario, Buenos Aires, Editorial Depalma, p. 353

El artículo 81[58] de la ley 11683 regula las acciones y reclamos de repetición, para ser viable la acción de repetición son requisitos *a*) la existencia de un pago; *b*) que éste haya sido efectuado por error o sin causa; *c*) la repetición de impuestos indirectos sólo puede solicitarla quien se empobreció con su pago.

Asimismo los pagos realizados puede ser efectuados espontáneamente o a requerimiento del organismo sosteniendo Giuliani Fonrouge [59] que *"el pago a requerimiento (el opuesto a voluntario) supone, en principio la existencia de un proceso previo de determinación cierto presuntiva por parte de la DGI, salvo circunstancias especiales- como sería la ejecución fiscal, por ejemplo demuestra la existencia de un pago realizado coactivamente, por imperio de exigencias administrativas, ya que el formalismo jurídico no puede ser llevado hasta el extremo de limitar la acción al solo supuesto mencionado por el Tribunal fiscal, aunque él sea, en la gran mayoría de los casos, lo que justifique el procedimiento que analizamos."*

Por lo dicho, el acto en análisis está reservado a los pagos espontáneos es decir aquellos que no obedezca a una determinación de oficio dado que son los que deben interponer el reclamo administrativo previo, a fin de otorgar al organismo fiscal la oportunidad de expedirse sobre la viabilidad de lo invocado por el contribuyente.

III.C. Vías Recursivas establecidas en el Artículo 76 (recurso de reconsideración y recurso de apelación al TFN). Denuncia de Ilegitimidad

Habiendo descripto los actos administrativos tributarios veremos las distintas vías recursivas que regula el artículo 76 de la ley de procedimiento tributario, dicho artículo establece la opción del contribuyente entre el recurso de reconsideración administrativo y el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación como la verificación sobre la

[58] Artículo 81 Ley 11683 establece: .- *"Los contribuyentes y demás responsables tienen acción para repetir los tributos y sus accesorios que hubieren abonado de más, ya sea espontáneamente o a requerimiento de la Administración Federal de Ingresos Públicos. En el primer caso, deberán interponer reclamo ante ella. Contra la resolución denegatoria y dentro de los quince días de la notificación, podrá el contribuyente interponer el recurso de reconsideración previsto en el art. 76 u optar entre apelar ante el Tribunal Fiscal de la Nación o interponer demanda contenciosa ante la Justicia nacional de primera instancia. Análoga opción tendrá si no se dictare solución dentro de los tres meses de presentarse el reclamo. Si el tributo se pagare en cumplimiento de una determinación cierta o presuntiva de la repartición recaudadora, la repetición se deducirá mediante demanda que se interponga, a opción del contribuyente, ante el Tribunal Fiscal de la Nación o ante la Justicia nacional. La reclamación del contribuyente y demás responsables por repetición de tributos facultará a la Administración Federal de Ingresos Públicos, cuando estuvieran prescritas las acciones y poderes fiscales, para verificar la materia imponible por el período fiscal a que aquélla se refiere y, dado el caso, para determinar y exigir el tributo que resulte adeudarse, hasta compensar el importe por el que prosperase el recurso. Cuando a raíz de una verificación fiscal, en la que se modifique cualquier apreciación sobre un concepto o hecho imponible, determinando tributo a favor del fisco, se compruebe que la apreciación rectificada ha dado lugar a pagos improcedentes o en exceso por el mismo u otros gravámenes, la Administración Federal de Ingresos Públicos compensará los importes pertinentes, aun cuando la acción de repetición se hallare prescrita, hasta anular el tributo resultante de la determinación. 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 las condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos."*

[59] Giuliani Fonrouge *Procedimiento tributario y de la Seguridad Social* Buenos Aires Editorial Depalma

aplicación de la Denuncia de ilegitimidad en cada uno de los referidos recursos ante su presentación extemporánea.

III.C.1. Denuncia de Ilegitimidad en el Recurso de reconsideración

Contra el i) Acto de Determinación de la obligación tributaria ii) Acto de aplicación de sanciones por infracciones administrativas tributarias y iii) Acto en reclamo de repetición de impuestos tienen la posibilidad los infractores y responsables, de acuerdo al artículo 76 de la ley 11.683, de interponer el recurso de reconsideración en el plazo de 15 días de notificado el acto.

Este recurso constituye un remedio dentro del ámbito administrativo el cual se interpone y se sustancia, tendiente a que la administración, mediante un superior a aquel que emitió el acto, efectúe una revisión del mismo.

i. Una parte de la doctrina interpretó, que en lo que concierne a la posibilidad de asignar a la presentación efectuada fuera de plazo el carácter de denuncia de ilegitimidad en los términos del artículo 1 bis inciso h) de la ley 19549, correspondía evaluar si procede la aplicación supletoria de la Ley de Procedimientos Administrativos, ello en función de lo establecido en el artículo 116 de la ley de rito fiscal en cuanto reenvía a aquella norma en la medida que la cuestión no se encuentra prevista en el Título I de la ley 11683.

Dado que el artículo 79[60] de la Ley de Procedimiento Tributario prevé la solución a la situación de la presentación de un recurso fuera del plazo al establecer que si en el término de quince días hábiles no se interpusiere alguno de los recursos autorizados, la resolución se tendrá por firme, razón por la cual, no corresponde otorgarle el carácter de denuncia de ilegitimidad, debiéndose proceder a su rechazo.

Esta postura se ve expresada en el dictamen 73/1989 (DALTT) DGI, en tanto en el mismo se sostuvo, con relación a los recursos previstos en el artículo 78 de la ley 11683, t.o. 1978 y sus modif., -actual artículo 76- que: *" **El efecto jurídico de la extemporaneidad en su interposición ha sido expresamente establecido por la propia ley de creación cuando en su artículo 79 establece que en tal caso se reputarán firmes las resoluciones sobre determinación de oficio y pasarán en autoridad de cosa juzgada aquéllas que apliquen multas.** Estos recursos tienen un trato procesal pleno y a través de su Alzada queda asegurado el ejercicio del derecho de defensa. Habiendo sido prevista expresamente la consecuencia jurídica de la extemporaneidad, no resulta aplicable en este aspecto la ley 19549 por estar ausente la condición (no prevista) que autoriza su aplicación supletoria conforme el artículo 112 -actual artículo 116- de la ley 11683..."*.

En igual sentido el Dictamen 54/2004 Dir. Asesoría Legal DGI-AFIP al fundamentar su opinión expresa que: *"... respecto a la factibilidad de otorgarle el carácter de denuncia de ilegitimidad a un recurso de reconsideración interpuesto fuera de término, cabe destacar que la posibilidad de aplicación supletoria de la Ley de Procedimientos Administrativos, establecida en el artículo 116 de la ley 11683, t.o. 1998 y sus modif., está condicionada a que no exista previsión alguna en esta última ley,*

[60] Artículo 79 Ley 11683 indica "si en el término señalado en el artículo 76 no se interpusiere alguno de los recursos autorizados, las resoluciones se tendrán por firmes. En el mismo caso, pasarán en autoridad de cosa juzgada las resoluciones sobre multas y reclamos de repetición de impuestos

porque teniendo en consideración que la Ley de Procedimiento Tributario expresamente contempla que se tendrá por firme la resolución determinativa de oficio en el supuesto de que la misma no sea recurrida dentro del plazo de quince días hábiles por alguno de los recursos previstos en el artículo 76 del citado cuerpo normativo (art. 79), cabe arribar a la conclusión de que no resulta dable admitir como denuncia de ilegitimidad a un recurso de reconsideración interpuesto en forma extemporánea, razón por la cual correspondería rechazar la presentación efectuada por el contribuyente en el presente caso".

En definitiva, la conclusión a la que arriba, esta postura, es que la firmeza del acto que se concreta ante la no presentación de un recurso en término prevista en la ley de procedimiento tributario hace que no sea posible la aplicación supletoria de la ley de procedimiento administrativo- falta de regulación- y por ende impide el tratamiento de denuncia de ilegitimidad allí previsto.

ii. Frente a ello, existe otra posición que entiende que el tratamiento de los recursos extemporáneos no parece estar limitada por el hecho que el acto administrativo se encuentre firme o haya pasado a autoridad de cosa juzgada.

Dado que la no presentación de recursos en plazo establecido por ley ,15 días hábiles, tiene como efecto jurídico que se considere firmes o pasarán a autoridad de cosa juzgada las resoluciones de determinación de la obligación tributaria o multa y reclamos de repetición de impuestos respectivamente-Art 79 Ley 11.683-, pero no difiere del efecto que la misma Ley de Procedimientos Administrativos trae para los supuestos recursivos que regula, extremo que en definitiva debilitaría la posibilidad de considerar excluida, en el aspecto que nos ocupa, la supletoriedad de la ley Nº 19.549 frente a la señalada previsión expresa de la Ley de Procedimiento Tributario -11.683-.

Por ello, está postura sostiene que en el ámbito del procedimiento tributario frente a la interposición extemporánea de un recurso de reconsideración, no se advierte reparos en su tramitación como denuncia de ilegitimidad.

iii. Debemos recordar que la perentoriedad de los plazos procesales rige en el procedimiento administrativo por lo tanto se aplica el principio de preclusión según el cual concluida una etapa del proceso por el transcurso del plazo, no es posible volver sobre aquella tal como ocurre en materia recursiva donde el ordenamiento dispone la perentoriedad de los plazos pero un recurso deducido fuera de plazo puede ser considerado como denuncia de ilegitimidad teniendo como objeto la revocación de actos viciados y que las mismas se admiten en tales casos en respuesta al principio del procedimiento administrativo por el cual debe procurarse la obtención de la legalidad objetiva y la verdad material.

Reiterando las palabras de Comadira [61] cuando dice "*... bajo el nombre de "legalidad objetiva" ha sido entendido en el sentido de que el procedimiento administrativo tiende no sólo a la protección del recurrente o a la determinación de sus derechos,* ***sino también a la defensa de la norma jurídica objetiva , con el fin de mantener el imperio de la legalidad y justicia en el funcionamiento administrativo"*** concluyendo **"** *Con la* ***juridicidad como principio inspirador*** *del procedimiento administrativo se quiere significar, en suma, que el ordenamiento jurídico* ***no es****, en dicho procedimiento,* ***un valor renunciable." (el destacado nos pertenece)***

Sobre el tema el artículo la ley procedimental administrativa en su artículo

[61] Comadira, Ob cit. p. 132

17[62] establece los requisitos para la revocación del acto administrativo de alcance particular afectado de nulidad absoluta el que se considera irregular y debe ser revocado o sustituido por razones de ilegitimidad en sede administrativa más cuando favorece al administrado como lo prevé el cuarto párrafo de este artículo. Dicho criterio es compartido por Gordillo[63] cuando expresa "*la administración puede siempre revocar o modificar el acto si con ello beneficia al interesado...*"

A nuestro entender, un recurso de reconsideración extemporáneo, es decir presentado en un plazo mayor al establecido en el artículo 76 de la ley de procedimiento tributario, por aplicación del artículo 79 de dicho ordenamiento trae como consecuencia que las resoluciones de determinación de la obligación tributaria quedan firmes mientras que las resoluciones de multas y de reclamos de repetición de impuestos pasarán en autoridad de cosa juzgada, pero de ningún modo dicha situación debilita el instituto tratado en el presente trabajo para los casos recursivos que aplican el procedimiento administrativo el cual es convocado a la materia tributaria por expresa disposición del artículo 116 del procedimiento impositivo bajo el fundamento que su utilización asegura el control de legalidad y eficiencia de la actividad administrativa.

Por ello, el escrito presentado en las condiciones señaladas en los párrafos anteriores deberá tramitar, en principio[64], como denuncia de ilegitimidad por aplicación supletoria de acuerdo a lo reza el artículo 116 del procedimiento tributario asegurando el control de legalidad de los actos administrativos tributarios permitiendo el artículo 17 en su cuarto párrafo del procedimiento administrativo su revocación en sede administrativa[65] al ser

[62] Artículo 17 Ley 19.549 modificada por la Ley N° 27742 Artículo N° 36 : *"El acto administrativo de alcance particular afectado de nulidad absoluta se considera irregular y debe ser revocado o sustituido por razones de ilegitimidad en sede administrativa. No obstante, una vez notificado, si hubiere generado derechos subjetivos que se estén cumpliendo o se hubiere cumplido totalmente su objeto, no procederá su revocación, modificación o sustitución en sede administrativa, y sólo se podrá obtener su declaración de nulidad en sede judicial, salvo en el supuesto previsto en el cuarto párrafo de este artículo. La sentencia que anule el acto tendrá el efecto previsto en el artículo 14, último párrafo. No podrán suspenderse en sede administrativa los efectos de los actos administrativos que se consideren afectados de nulidad absoluta cuando no se admita su revocación en dicha sede. El acto administrativo regular de alcance particular, del que hubieren nacido derechos subjetivos a favor de los administrados, no puede ser revocado, sustituido o suspendido en sede administrativa una vez notificado. Tanto el acto administrativo regular como irregular podrán ser revocados, modificados, sustituidos o suspendidos de oficio en sede administrativa si la revocación, modificación, sustitución o suspensión del acto favorece al administrado sin causar perjuicio a terceros, si se acreditara dolo del administrado o si el derecho se hubiere otorgado expresa y válidamente a título precario. También podrá ser revocado, sustituido o suspendido por razones de oportunidad, mérito o conveniencia, indemnizando los perjuicios producidos, de conformidad con la metodología dispuesta por la reglamentación. En esos supuestos, la indemnización comprenderá el lucro cesante debidamente acreditado"*

[63] Gordillo, ob cit Tomo 3 VI 3 Diferencias entre cosa juzgada judicial y cosa juzgada administrativa

[64] Artículo 1 bis inciso h) de la ley 19549*: "...Salvo que se dispusiera lo contrario, por motivos de seguridad jurídica, o que, por estar excedidas razonables pautas temporales-las que en ningún caso podrán exceder ciento ochenta (180) días desde la notificación del acto), se entenderá que medió abandono voluntario del derecho "*

[65] Dado que cumple las condiciones establecidas en el artículo 17 ley 19549 dado que la revocación, modificación o sustitución del acto lo favorece al peticionante sin causar perjuicio a tercero

favorable al contribuyente.

En definitiva, entendemos que resulta procedente en el ámbito procedimental tributario reglado por la ley Nº 11.683 imprimir el trámite de denuncia de ilegitimidad previsto en el artículo 1 bis inciso h) de la ley 19549 a aquellos recursos de reconsideración contemplados en el inciso a) del artículo 76 de la ley ritual tributaria, presentados en forma extemporánea; sin perjuicio de verificar que se cumplan las condiciones legales para su procedencia relativas al compromiso de la seguridad jurídica y al abandono voluntario del derecho.

III.C.2. Denuncia de Ilegitimidad en el Recurso de Apelación ante Tribunal Fiscal de la Nación

La otra opción que tiene el contribuyente frente a los referidos actos tributarios, de acuerdo con el artículo 76 de la ley 11.683, es interponer el recurso de apelación al Tribunal Fiscal de la Nación en el plazo de 15 días de notificado el acto.

Cabe aclarar que los contribuyentes o responsables que hubieran presentado un recurso de reconsideración (art 76 inc. a) ley 11.683) contra los actos antes nombrados pierden la posibilidad de que ese acto sea revisado mediante el recurso de apelación (art 76 inc. b de la ley 11683) por el Tribunal Fiscal de la Nación [66]atento el carácter optativo y excluyente del mismo[67]

Ahora frente a la presentación extemporánea del recurso el Tribunal se ha expedido en la causa De cine SRL expte 29858-I del 11/07/2008 donde la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación[68]. con el voto de los Dres María Isabel Sirito y Sergio Pedro Brodsky, sentenció que el recurso previsto ante el Tribunal Fiscal contra sanciones aplicadas por la Dirección General Impositiva está sujeto a requisitos de forma y tiempo cuyo incumplimiento impiden que el organismo jurisdiccional pueda considerar la cuestión traída a sus estrados, por lo que, el acto firme no puede —en principio— ser modificado por el tribunal administrativo, sin que sea de aplicación lo dispuesto en el actual artículo 1 bis inciso h) de la ley 19549, por no tratarse de una norma supletoria en el procedimiento del Tribunal Fiscal y estar previsto en la ley 11.683 un régimen recursivo propio que excluye la denuncia de ilegitimidad que debería ser deducida ante la propia Dirección General Impositiva como órgano facultado para resolver recursos dentro del procedimiento administrativo.

Que lo dicho surge claramente del considerando VI de la sentencia en análisis

[66] Recordemos que para apelar al Tribunal Fiscal de la Nación , en los temas aquí tratados, el artículo 159 de la ley 11683 establece que a) los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que determinen tributos y sus accesorios debe ser por un importe superior a *$ 25.000 (veinticinco mil pesos)* y si corresponden a ajuste de quebrantos el monto se establece en un mínimo de *$ 50.000 (cincuenta mil pesos).*b) De los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP, impongan multas superiores a *$ 25.000 (veinticinco mil pesos)* o sanciones de otro tipo, salvo la de arresto. c) De los recursos de apelación contra las resoluciones denegatorias de las reclamaciones por repetición de tributos, formuladas ante la AFIP *(veinticinco mil pesos)*.

[67] Malatesta Carlos Sala B TFN 25/7/1980

[68] En el mismo sentido Martin Arrondo SRL Sala D TFN del 07/07/2004

el que expresa: "*Que tampoco procede tratar el recurso deducido en forma extemporánea como una denuncia de ilegitimidad. Que sobre este tema se ha pronunciado la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, con fecha 31/10/2000, donde al resolver una cuestión análoga a la presente in re "Cooperativa de Trabajo Proagro Ltda. (TF 16639-I) c. D.G.I.", dijo que: "Se ha de recordar al respecto que la actora recurre fuera de término contra una resolución por la que se le aplicó una multa con fundamento en el artículo 46 de la ley 11.683. El recurso previsto ante el Tribunal Fiscal contra sanciones aplicadas por la Dirección General Impositiva está sujeto a requisitos de forma y tiempo cuyo incumplimiento impide que el organismo jurisdiccional pueda considerar la cuestión traída a sus estrados. Se prevé el conocimiento de actos que no han adquirido firmeza, en tanto la acción jurisdiccional se ejerza dentro del plazo previsto por la ley. Llegado el término, el acto firme no puede, en principio, ser modificado por el tribunal administrativo, sin que sea de aplicación lo dispuesto en el artículo 1°, inciso e), apartado 6° de la ley 19.549, por tratarse de una norma supletoria en el procedimiento del Tribunal Fiscal y estar previsto, como se vio, en la ley 11.683 un régimen recursivo propio que excluye la denuncia de ilegitimidad que debería ser deducida ante la propia Dirección* General *Impositiva como órgano facultado para resolver recursos dentro del procedimiento administrativo. Ello no obsta —de más está decirlo— a qué en caso de considerarlo conveniente, la parte actora intente canalizar su pretensión por la vía de la denuncia de ilegitimidad ante quien corresponda."*

Asimismo, en el fallo "Paganini, Nicolás" - TFN - Sala D - 9/12/1999, se basó en que la norma de procedimiento administrativo no es aplicable supletoriamente al procedimiento ante el TFN, al resolver que no corresponde otorgar al recurso presentado extemporáneamente ante el Tribunal Fiscal el carácter de "denuncia de ilegitimidad" en los términos previstos por la ley 19549. No resulta aplicable la ley de procedimientos administrativos (de aplicación supletoria en el Título I de la ley 11683) en el procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación. Ello por cuanto el artículo 197 de la ley de procedimiento fiscal dispone que el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y el Código Procesal Penal de la Nación, serán aplicables sólo en relación a lo que no esté previsto por el Título II de la ley de procedimientos fiscales y por el reglamento de procedimientos ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

Por lo expuesto, de acuerdo a la jurisprudencia reseñada el Tribunal Fiscal de la Nación ha hecho lugar a la excepción de cosa juzgada al declarar la improcedencia de los recursos de apelación presentados extemporáneamente de acuerdo al plazo establecido en el artículo 166 de la ley 11.683 y no ha admitido como petición de denuncia de ilegitimidad.

III.D. Recurso de apelación del ART. 74 DGLPT

Contra lo que denominamos Otros Actos de la Administración[69], es decir aquellos

[69] Resoluciones que afectan el monto sin constituir determinaciones impositivas Por ejemplo Liquidaciones de Anticipos y otros pagos a cuenta, sus intereses y actualizaciones respectivas, intereses resarcitorios y liquidaciones de actualizaciones (artículo 76 últ párrafo de la ley 11683 y artículo 57 del Decreto Reglamentario, Rechazo de una determinación rectificativa en menos pedidos de exención impositiva (art 13 Ley 11683) o que afecten modo o el término de su cumplimiento (p ej Denegatoria de pedidos de reducción de pago de anticipos Denegatoria de

actos que no tienen por objeto la determinación de la obligación tributaria, ni la aplicación de multas ni los reclamos de repetición, el artículo 74[70] del DGLPT establece un procedimiento recursivo residual, mediante el cual los responsables podrán interponer un recurso de apelación[71] fundado ante el funcionario que emitió el referido acto dentro del plazo de 15 días.

Este recurso tiene la característica que agota la vía administrativa al ser la decisión final contra la que no puede argüirse en sede administrativa causando estado y su impugnación corresponde que sea efectuada por vía judicial establecida en el artículo 23 de la ley de procedimiento administrativo ley 19549).

En cuanto a los funcionarios sustitutos del Director General el dictamen 43/93 (DAL) determinó que los recursos de apelación establecidos por el artículo 74 del decreto 1397/79 deben ser resueltos por el superior jerárquico de quien dictó el acto original a los fines de que sea salvaguardada la supervisión de los actos en la cadena jerárquica dictando la administración posteriormente la Disposición 63/97 AFIP la cual establece los jueces administrativos sustitutos.

III.E. Extensión de los plazos para la interposición de los recursos administrativos

El Artículo 41 de la ley 27742 sustituyó el artículo 23 de la ley 19.549 que en su inciso d) fijo que *"El plazo para la interposición de los recursos administrativos susceptibles de agotar la vía administrativa no podrá ser inferior a treinta (30) días contados desde la notificación válida del acto que se impugna."*

Sobre esta modificación opina **Perrino**[72] *"lo previsto en esta disposición alcanza a todos los recursos administrativos reglados en el ámbito nacional que deban ser articulados para producir el agotamiento de la vía administrativa y no solo al recurso jerárquico, que es el único que en el régimen general de la LNPA debe emplearse a tal fin*

acogimiento de planes de facilidades de pago Dictamen 93/94 (DAL) Caducidad de planes de facilidades de pago Dictamen 96/94 (DAL) Intimaciones de pagos de importes resultantes de declaraciones juradas Denegatoria de solicitud de certificados de exclusión de regímenes de retención y/o percepción Dictamen 55/96 (DAL). Ver Jarach Dino, Curso Superior de Derecho tributario, págs. 483 y ss

[70] Art. 74 – *"Cuando en la ley o en el presente reglamento no se encuentre previsto un procedimiento recursivo especial, los contribuyentes o responsables podrán interponer contra el acto administrativo de alcance individual respectivo, dentro de los 15 (quince) días de notificado el mismo, recurso de apelación fundado para ante el Director General, debiendo ser presentado ante el funcionario que dictó el acto recurrido. Los actos administrativos de alcance individual emanados del Director General podrán ser recurridos ante el mismo, en la forma y plazo previsto en el párrafo anterior. El acto administrativo emanado del Director General, como consecuencia de los procedimientos previstos en los párrafos anteriores, se resolverá sin sustanciación y revestirá el carácter de definitivo pudiendo sólo impugnarse por la vía prevista en el artículo 23 de la ley 19549.En todos los casos será de aplicación lo dispuesto por el artículo 12 de la ley 19549, debiendo el Director General resolver los recursos, previo dictamen jurídico, en un plazo no mayor de 60 (sesenta) días contados a partir de la interposición de los mismos. El Director General podrá determinar qué funcionarios y en qué medida lo sustituirán en las funciones a que se hace referencia en el párrafo tercero del presente."*

[71] Cabe aclarar que en caso que el acto administrativo provenga de la máxima autoridad del organismo podrán ser recurridos ante el mismo, con lo que pese a que el artículo en estudio no lo dice técnicamente cuando interviene la máxima autoridad del organismo sería un recurso de reconsideración.

[72] Perrino Pablo E. *"La reforma al régimen de los recursos administrativos producidos en la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos y en el Reglamento de Procedimientos Administrativos por la Ley de Bases"* en Revista de Derecho Administrativo, Director Juan Carlos Cassagne, RDA Abeledo Perrot 157 | enero - febrero 2025 p. 130.

[art. 23, inc. c, apart. (i)]. Por tal motivo, ninguno de los recursos consagrados en normas que regulen procedimientos especiales y que deban utilizarse para agotar la vía administrativa pueden tener un plazo inferior a 30 días hábiles administrativos para su interposición. Cualquier norma legal o reglamentaria que disponga un lapso menor ha quedado tácitamente derogada por imperio de lo normado en el nuevo art. 23, inc. d), LNPA y debe ser reformada a fin de adecuarlas a lo allí determinado. Tal es lo que ocurre, por ejemplo, con el recurso regulado en el art. 74 del dec. 1397/1979 y sus modificaciones, reglamentario de la Ley de Procedimiento Administrativo Tributario, ley 11.683, ...".

Por ello, de aplicarse el criterio de la ley el recurso en cuestión no será extemporáneo hasta transcurrido los 30 días hábiles desde su notificación.

III.F. Denuncia de ilegitimidad en el recurso de apelación del ART. 74 DGLPT

Los recursos de apelación previstos en el artículo 74 del DRLPT que resulten extemporáneo, es decir el reclamo impetrado una vez vencidos los plazos, podrá ser considerados como denuncia de ilegitimidad, la que se recordara encuentra fundamento en el interés que tiene el Estado de velar por el principio de legitimidad de sus propios actos (Dictámenes P.T.N. 163:358, 192.24, 195.184 211.470 227:22) donde la administración deberá agotar de oficio los medios de prueba a su alcance para el correcto esclarecimiento de la situación que se le plantee, conforme los principios de legalidad y verdad material, que la obligan a admitir y tramitar como denuncia de ilegitimidad el recurso interpuesto fuera de término (Dictámenes P.T.N. 211470).

Si se tiene presente que el régimen procesal general en materia administrativa es el de la Ley N° 19.549 y que la Ley N° 11.683 constituye un procedimiento especial, deviene la necesaria consecuencia de que lo no previsto en el régimen especial, y dado que el Decreto N° 1397/79 no ha acordado una consecuencia específica a la presentación de un recurso presentado extemporáneamente entonces deberá regirse por el régimen general, principio éste recogido por el artículo 116 de la ley de Procedimientos Fiscales.

Expresa el dictamen **N° 73/1989 de la ex** Dirección de Asuntos Legales y Técnica Tributaria de fecha 30 de Marzo de 1989 que *"Debiendo concluirse que la consecuencia jurídica de la extemporaneidad en la presentación del recurso establecido por el artículo 74 del Decreto N° 1397/79 no está prevista en la Ley N° 11.683 y por ende debe aplicarse al respecto la Ley N° 19.549 la cual contiene al instituto de denuncia de ilegitimidad conforme lo establece su artículo 1, apartado e), punto 6° (actual artículo 1 bis inciso h) de la ley 19549) ."*

III.G. Excepciones al tratamiento de la denuncia de ilegitimidad -motivos de seguridad jurídica

Como hemos expresados la seguridad jurídica en el procedimiento administrativo va a estar dada por la estabilidad del acto y en el artículo 17 de la ley 19.549 en su cuarto párrafo permite la revocación de oficio en sede administrativa, entre otras situaciones , del acto que favorece al administrado sin causar perjuicio a terceros, sobre este artículo Gordillo[73] manifiesta: *"...funciona a favor del individuo, en la parte en que se le reconoce o crea un derecho, pero no en su contra, en cuanto por error se*

[73] Gordillo, ob cit Tomo 3 VI 7.

le haya reconocido un derecho menor que el que debía corresponderle. En tal aspecto el acto puede y debe modificarse para reconocerle al interesado toda la plenitud de derechos que le sea debida. En efecto, lo que esta construcción quiere lograr es la estabilidad de los derechos adquiridos a raíz de un acto administrativo y como ha dicho la Corte Suprema que no es pertinente la invocación de la cosa juzgada para no rever una decisión administrativa que impone sanciones a un particular, es entonces lógico concluir en que la ***estabilidad del acto existe sólo en la medida en que otorga un derecho, no en la medida que lo niega****."*

Agrega Gordillo *"En consecuencia, la situación no varía si teniendo yo que recibir un cierto derecho, se me reconoce uno menor; es claro que en tales casos la estabilidad del acto no puede impedir que efectivamente me reconozcan el derecho mayor que me pertenece." Concluye diciendo "Sostener lo contrario, p. ej. que la cosa juzgada administrativa juega tanto "a favor como en contra" del particular y de la administración, implica desconocer la finalidad de la citada construcción, como un medio de asegurar los derechos no los deberes, ni las sanciones, ni las denegaciones de derechos) adquiridos a raíz de resoluciones administrativas."*

Por ello, dado que la obligación tributaria se establece entre la Administración fiscal y los contribuyentes y /o terceros relacionados, derechos y deberes recíprocos formando una relación jurídica tributaria de contenido complejo con obligaciones de dar (principal el pago de impuesto) y otras de dar, hacer y no hacer) [74], en principio, sin intervención de un tercero, **es nuestra opinión que no resulta aplicable en la rama del derecho tributario situaciones en las que no se trate una denuncia de ilegitimidad por afectar la seguridad jurídica** es decir porque existe una estabilidad del acto ya que no encontramos un tercero interviniente en la obligación tributaria y el tratamiento de dicha petición siempre resulta a favor del contribuyente.

IV. Impugnación judicial de actos administrativos tributarios resueltos mediante petición de denuncia de ilegitimidad. agotamiento de la vía administrativa

En la etapa final de procedimiento tributario verificaremos la posibilidad del contribuyente de acceder al contencioso administrativo mediante la apelación de una resolución desfavorable de la denuncia de ilegitimidad peticionada.

En primer lugar resulta oportuno recordar que el Artículo 82[75] de la ley 11683 en su

[74] Giuliani Fonrouge, ob cit Volumen I p. 422 Nota 6 *"... La doctrina brasileña considera que hay una obligación principal derivada de la realización del acto generador y obligaciones accesorias surgidas de la legislación tributaria* ": Araujo Falcao *El hecho generador de la obligación tributaria* (trad esp de palma buenos aires 1964 p 1. Luiz Emygdio F Da Rosa Jr *Manual de Direito Financeiro &Direito Tributario* p. 465 dice *"assim, existe una relacao jurídica principal que se refere ao pagamento do tributo e penalidades (obrigacao de dar), e uma relacao jurídica accessoria, que se prende a exigencias e omissoes que la legislacao tributaria impoe ao contribuiente , visando a asegurar o cumprimento de obrigacao de pagar tributos e a facilitar a sus fiscalizacao e arrecadacao (obrigacao de fazer e obrigacao de nao fazer) O CTN (código tributario nacional) refere-se a obrigacao tributaria principal e acessoria em seu art. 113..."* (traducción del autor "Por lo tanto, existe una relación jurídico principal que se refiere al pago del impuesto y sanciones (obligación de dar), y una relación jurídica accesoria, que se refiere a los requisitos y omisiones que impone al contribuyente las legislación tributaria, dirigido a la realización de asegurar obligación de pagar impuestos y para facilitar la fiscalización y la recaudación (obligación de hacer y no hay obligación de hacer) el (código tributario Nacional) CTN se refiere a la obligación tributaria principal y asesoramiento en su art. 113 ... "

[75] Art. 82 Ley 11683 .- *"Podrá interponerse demanda contra el fisco nacional, ante el juez nacional respectivo, siempre que se cuestione una*

inc. a se refiere a la demanda contenciosa contra las resoluciones dictadas en los recursos de reconsideración en materia de multas; y el inc. b a las resoluciones dictadas en reconsideraciones en materia de repetición que se trate de pagos espontáneos[76].

Asimismo, el recurso de apelación del artículo 74 del DRLPT establece que el acto emanado del Director general o de los jueces administrativos sustitutos implica una decisión final que agota la vía administrativa, es decir que causa estado y a la cual el contribuyente o responsable podrá impugnarla judicialmente de acuerdo al artículo 23 de la ley 19.549.

A efectos de la habilitación de la instancia el contencioso administrativo federal verifica los presupuestos procesales especiales de la admisibilidad de la acción, entre los que encontramos el agotamiento de la vía administrativa [77] establecido en el artículo 23 de la Ley 19.549.

El agotamiento de la vía administrativa se produce mediante la interposición de recursos administrativos y ello ocurre con lo resuelto por el funcionario superior con competencia para decidir respecto del acto impugnado establecido por el ley que es quien define los recursos que van a dar lugar a la habilitar la instancia del contencioso administrativo denominado habitualmente acto que causa estado, pero en el caso donde el contribuyente o responsable interpone un recurso fuera de tiempo y pese a que los términos para interponer los recursos administrativos son perentorios perdiendo el derecho de articularlos no obstante se lo considera una petición en la que se subsana implícitamente la extemporaneidad y se les da el tratamiento de denuncia de ilegitimidad a los mismos, desde ya

suma mayor de $ 200 :a) contra las resoluciones dictadas en los recursos de reconsideración en materia de multas; b) contra las resoluciones dictadas en materia de repetición de tributos y sus reconsideraciones; c) en el supuesto de no dictarse resolución administrativa, dentro de los plazos señalados en los arts. 80 y 81 en caso de sumarios instruidos o reclamaciones por repetición de tributos. En los supuestos de los incs. a y b la demanda deberá presentarse en el perentorio término de quince días a contar de la notificación de la resolución administrativa.

[76] La resoluciones determinativas de oficio en materia de impuestos no apeladas en el término de 15 días hábiles se tendrán por firmes de acuerdo al artículo 79 de la ley procedimental , correspondiendo a lo que la doctrina determina cosa juzgada formal Explica Oderigo "Se dice que hay cosa juzgada formal, cuando el efecto preclusivo de la resolución sobre el fondo es menos intenso: cuando impide que el mismo asunto sea materia de otra resolución en el mismo proceso, pero no en otro distinto Concluye el referido autor " En síntesis, hay cosa juzgada formal cuando la cuestión no puede ser repuesta mediante recurso , y si mediante una nueva acción" Esa nueva acción es la contenida en el 3er párrafo del artículo 81 de la ley 11683 al decir "Si el tributo se pagare en cumplimiento de una determinación cierta o presuntiva de la repartición recaudadora, la repetición se deducirá mediante demanda que se interponga, a opción del contribuyente, ante el Tribunal Fiscal de la Nación o ante la Justicia nacional. Por lo tanto la demanda de repetición permite al contribuyente pretender la devolución de un impuesto (y su multa correspondiente) que se haya pagado en virtud de una determinación de oficio no impugnada mediante los recursos previstos en la ley.

[77] Comadira, ob. cit. p. 469 nota 1194 dice *"la declaración de habilitación de la instancia –que no causa preclusión- es el resultado de la primera verificación de la existencia de los presupuestos procesales, y lo que está decidiendo en ella es el acceso a la justicia, mas no el resultado del pleito (Cam. Nac. Adm Fed sala II 22/4/1993 Schapiro Electrocivil SRL v Adm Gral de Puertos) y en consecuencia tampoco se está juzgando acerca de la procedencia material de las pretensiones del actor o recurrente (si por ejemplo se declara no habilitada la instancia por falta de agotamiento de la vía administrativa y aquel, después de recorrerla intenta hacer valer sus derechos en la vía judicial)"*

adelantamos no agotan la vía administrativa que le permita acceder a la instancia judicial.

Por ello, para poder impugnar actos administrativos en el ámbito judicial se requiere el agotamiento de la vía administrativa sobre lo que expresa Aguilar Valdez [78] " *...que la Ley de Procedimiento Administrativos al vincular la pretensión procesal administrativa con el mecanismo del "agotamiento"*, convierte a este recaudo en un presupuesto procesal de la pretensión motivo por el cual, si no se verifica dicho requisito –que hace a su admisibilidad y no a su fundabilidad –el tribunal se encuentra impedido de examinar el fundamento de dicha pretensión

Sobre el tema tiene dicho el Supremo Tribunal [79] **Fallos, 322:73 considerando 7 "...concurran ciertas circunstancias establecidas por el derecho procesal conocidas como requisitos o presupuestos procesales...que condicionan la admisibilidad de la pretensión..." y el 8 más específicamente del** proceso contencioso administrativo fija "...debe cumplir con aquellos requisitos específicos de este tipo de proceso previstos en el título IV de la ley 19.549...", dentro del que se encuentra **el agotamiento de la vía como un presupuesto procesal de la pretensión.**

La amplitud de la revisión de oficio expresada en el párrafo anterior se extiende también a los artículos 84[80] y 85 de la ley 11.683 tal como lo expresa el considerando 9 el Máximo Tribunal en el referido fallo al decir "*... la revisión de oficio "in limine litis" de los requisitos de admisibilidad antes de correr traslado de la demanda también está establecida en diversas leyes federales que regulan procesos contencioso administrativos especiales (...arts. 84 y 85, ley 11.683, de procedimiento para la aplicación, percepción y fiscalización de impuestos...)*"

Asimismo, la Corte Suprema fue categórica en cerrar la vía judicial cuando no se hubiera producido el agotamiento de las vías administrativas previas como lo expresa en el considerando 12 del referido fallo *"al haber dejado vencer el interesado el término para deducir los recursos administrativos, ha quedado clausurada la vía recursiva, y por ende, la posibilidad de agotar la vía administrativa requisito insoslayable para la habilitación de la judicial."*

Por lo tanto el vencimiento del plazo de efectuar una impugnación de actos administrativos, independiente de la resolución dictada en una denuncia de ilegitimidad, dado la existencia de un plazo perentorio para interponer los recursos administrativos genera la falta de agotamiento de la vía recursiva administrativa, requisito insoslayable para la habilitación de instancia judicial, que deja firme al acto administrativo que no sido debidamente impugnado, resultando no susceptible de revisión judicial ulterior .[81]

En definitiva, las denuncias de ilegitimidad correspondiente a los recursos de reconsideración en materia de multas, en materia de repetición que se trate de pagos espontáneos como el resto de los actos administrativos dictados por el fisco cuyos recursos han sido presentados fuera de término contra dichas resoluciones, no han

[78] Aguilar Valdez Oscar R., *"El agotamiento de la vía administrativa en Procedimiento y procesos administrativos"* Cassagne Juan Carlos Buenos Aires Abeledo Perrot 1° ed. 2005 p. 366-367

[79] CSJN Fallos, 322:73 "Gorondo Allaria de Kralj, Haydée M c Ministerio de Cultura y Educación" del 04/02/1999.

[80] Art 84 Ley 11683 "...Presentada la demanda..., se dará vista al Procurador Fiscal Nacional para que se expida acerca de la procedencia de la instancia y competencia del juzgado."

[81] CSJN Fallo 322:73 "Gorondo Allaria de Kralj, Haydée M c Ministerio de Cultura y Educación" del 04/02/1999 Considerando 12.

agotado la vía administrativa[82] y por lo tanto no se habilita la instancia contencioso administrativo judicial.

V. Cierre

Hemos tratado el instituto de la Denuncia de Ilegitimidad y su aplicación al Procedimiento Tributario correspondiente a los recursos de reconsideración y apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación en relación a los actos de determinación de la obligación tributaria, la aplicación de multas y los reclamos de repetición de impuestos por pagos espontáneos, de acuerdo a la redacción de la ley 27.742 que modifica el procedimiento administrativo.

En primer lugar desarrollamos la Denuncia de Ilegitimidad en el marco de la ley 19549 la cual se encuentra regulada en el artículo 1bis inciso h de la ley 19.549 según el texto de la ley 27.742, donde pudimos describir a dicho instituto como un recurso improcedente por vencimiento del plazo para interponerlo y consideramos su fundamento en el interés que tiene el Estado de velar por el principio de legitimidad de sus propios actos, en consideración al principio de verdad material que rige en el procedimiento administrativo., siendo su característica la interposición de un recurso fuera de término permitiendo su tratamiento como denuncia de ilegitimidad mediante la subsanación implícita de la extemporaneidad del recurso para darle el carácter de una petición del administrado.

Las excepciones para su tratamiento tienen como motivo el agravamiento de la seguridad jurídica que en el procedimiento administrativo se configura con la estabilidad del acto administrativo legalizado en el artículo 17 de la ley según su nuevo texto establecido por la ley 27.742 que fija como regla general que “el acto administrativo de alcance particular afectado de nulidad absoluta se considera irregular y debe ser revocado o sustituido por razones de ilegitimidad en sede administrativa” en la medida que no haya adquirido estabilidad en ese caso su tratamiento en sede administrativa afecta la seguridad jurídica y por lo tanto no debería ser admitida como denuncia de ilegitimidad igual situación se da cuando se hayan excedido pautas temporales que hagan presumir el abandono del derecho, que según la reforma de la ley 27.742 ha fijado un límite temporal de ciento ochenta (180) desde la notificación del acto y finalmente analizamos la posibilidad de recurrir la denuncia de ilegitimidad en el marco judicial dado que al haber dejado vencer el plazo para deducir los recursos administrativos ha quedado clausurada la vía administrativa por su carácter perentorio y obligatorio que dicho cuerpo legal confiere a los plazos para recurrir.

Luego desarrollamos la denuncia de ilegitimidad en el procedimiento tributario comenzando por analizar los distintos tipos de actos que emite la administración, los que son una declaración unilateral realizada en cumplimiento de la función administrativa tributaria que produce efectos jurídicos individuales en forma directa y sus recursos disponibles.

Los actos correspondientes de Determinación de la obligación tributaria, de aplicación de sanciones por infracciones administrativas tributarias y los reclamos de repetición de impuestos por pagos espontáneos tienen sus vías recursivas en el

[82] Las resoluciones determinativas de oficio en materia de impuestos no apeladas en el término de 15 días hábiles se tendrán por firmes de acuerdo al artículo 79 de la ley procedimental

Recurso de reconsideración ante el fisco y el Recurso de apelación ante Tribunal Fiscal de la Nación, ambos de presentación dentro de los 15 días de notificado el acto.

En cuanto a su presentación tardía del recurso de reconsideración, consideramos que debe tramitar como denuncia de ilegitimidad por aplicación supletoria del artículo 116 del procedimiento tributario asegurando el control de legalidad de los actos administrativos tributarios.

Distinta en la situación de los recursos extemporáneos de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación donde no los ha admitido como petición de denuncia de ilegitimidad.

Contra el resto de actos de la administración[83], en principio su plazo de apelación es de 15 días según el Artículo 74 DRLPT, pero por aplicación del inciso d) del artículo 23 de la ley 19.549 fijó el plazo mínimo para la interposición de los recursos administrativos susceptibles de agotar la vía administrativa en treinta (30) días contados desde la notificación como consecuencia de la modificación de la ley 27.742, su presentación tardía podrá ser considerados como denuncia de ilegitimidad en base a que el régimen procesal general en materia administrativa es el de la Ley N° 19.549 y que la Ley N° 11.683 constituye un procedimiento especial, deviene la necesaria consecuencia de que lo no previsto en el régimen especial, entonces deberá regirse por el régimen general, principio éste recogido por el artículo 116 de la ley de Procedimientos Fiscales.

En cuanto a la excepción de seguridad jurídica para no tratar la denuncia de ilegitimidad, dado que la obligación tributaria se establece entre la Administración fiscal y los contribuyentes y /o terceros relacionados, derechos y deberes recíprocos formando una relación jurídica tributaria de contenido complejo con obligaciones de dar (principal el pago de impuesto) y otras de dar, hacer y no hacer), en principio, sin intervención de un tercero, **es nuestra opinión que no resulta aplicable en la rama del derecho tributario situaciones en las que no se trate una denuncia de ilegitimidad por afectar la seguridad jurídica.**

Asimismo, las denuncias de ilegitimidad correspondiente a los recursos de reconsideración en materia de multas y en materia de repetición que se trate de pagos espontáneos como el resto de actos administrativos dictados por el fisco cuyos recursos han sido presentados fuera de término contra dichas resoluciones, no han agotado la vía administrativa y por lo tanto no se habilita la instancia contencioso administrativo judicial.

Por todo lo expuesto observamos que no hay cambios significativos en el tratamiento de la denuncia de ilegitimidad como consecuencia del dictado de la ley 27.742 salvo la extensión de los 30 días del recurso del artículo 74 DGLPT.

Finalmente consideramos que la aplicación de la denuncia de ilegitimidad en el procedimiento tributario beneficia la revisión de los actos dictados por el fisco **asegurando el control de legalidad y eficiencia de la actividad administrativa** en búsqueda de la verdad jurídica material.

[83] pe. Liquidaciones de Anticipos y otros pagos a cuenta, sus intereses y actualizaciones respectivas Rechazo de una determinación rectificativa en menos (art 13 Ley 11683) Pedidos de exención impositiva Denegatoria de pedidos de reducción de pago de anticipos Denegatoria de acogimiento de planes de facilidades de pago Caducidad de planes de facilidades de pago Intimaciones de pagos de importes resultantes de declaraciones juradas Denegatoria de solicitud de certificados de exclusión de regímenes de retención y/o percepción

LAS IMPLICANCIAS DE LA LEY Nº 27.742 Y SU VINCULACIÓN CON EL AMPARO DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

José Daniel Barbato

El dictado de la Ley N° 27.742[1] -y su normativa complementaria- modificó sustancialmente el artículo 10 de la Ley N° 19.549[2] al asignarle al silencio un sentido positivo o negativo, según el trámite administrativo de que se trate.

En este trabajo, se examinará, por un lado, el instituto del amparo previsto en la Ley N° 11.683[3] y, por el otro, se analizará si dicha enmienda legal impacta en las relaciones jurídicas que se entablan entre la autoridad recaudadora nacional –es decir, la Agencia de Recaudación y Control Aduanero[4]- y el contribuyente.

I. El instituto del amparo. Su análisis previo

El amparo, entendido como un particular remedio defensivo dentro del sistema jurídico argentino, fue fruto de una creación pretoriana originada en la década del cincuenta del Siglo XX.

En efecto, se recuerda que la Corte Suprema de Justicia de la Nación[5], en la afamada causa "Samuel Kot SRL"[6] del 5.9.58, adoptó una amplia definición de las libertades constitucionales al decir que "*...no son, como puede creerse, las declaraciones, derechos y garantías simples fórmulas teóricas: cada uno de los artículos y cláusulas que las contienen poseen fuerza obligatoria para los individuos, para las autoridades y para toda la Nación. Los jueces deben aplicarlas en la plenitud de su sentido, sin alterar o debilitar con vagas interpretaciones o ambigüedades la expresa significación de su texto, porque son la defensa personal, el patrimonio inalterable que hace de cada hombre, ciudadanos o no, un ser libre e independiente dentro de la Nación Argentina...*"[7].

Tiempo después, inclusive, el Alto Tribunal, en la causa "Radio Universidad Nacional del Litoral S.A. c/Comité Federal de Radiodifusión. Asociación del Personal Superior de SEGBA c/Nación Argentina" del 6.9.84 resaltó la importancia del amparo en el régimen jurídico argentino[8].

A tal fin, esta creación pretoriana sufrió una notable evolución en el campo jurídico

[1] B.O. 8.7.24, publicada en www.infoleg.gob.ar. Comúnmente denominada "Ley de Bases y Puntos de Partida para la Libertad de los Argentinos".

[2] De ahora en más prietamente la LPA.

[3] De aquí en adelante lisa y llanamente la LPT.

[4] De ahora en más sumariamente la ARCA.

[5] De acá en más simplemente la CSJN.

[6] CSJN, Fallos: 241:291. En este caso, se recuerda que medió un agudo conflicto gremial entre "Samuel Kot SRL", entonces titular de un establecimiento textil en la Localidad de San Martín (Provincia de Buenos Aires), y sus trabajadores.

[7] Asimismo, es susceptible de mención que la CSJN, en el precedente "Ángel Siri" del 27.12.57 (Fallos 239:459), dio nacimiento a otro remedio de excepción como fue el hábeas corpus tratándose de la clausura de un diario lo que violentaba la libertad de imprenta y de trabajo. Es decir, el hábeas corpus y el amparo son especies del género procesal conocido como acciones o recursos procesales excepcionales.

[8] CSJN, Fallos: 306:1253. En este caso, la CSJN puntualizó que la arbitrariedad o ilegalidad manifiestas a que aluden la ley 16.986 y la jurisprudencia anterior y posterior a su sanción, requieren que la lesión de los derechos o garantías reconocidos por la Constitución Nacional resulte del acto u omisión de la autoridad pública en forma clara e inequívoca, sin necesidad de un largo y profundo estudio de los hechos, ni de amplio debate o prueba. Este criterio es de proyección a las relaciones jurídicas tributarias.

porque, primero, tuvo una recepción legal y, con posterioridad, tuvo una aceptación constitucional.

Desde la óptica legal-tributaria y a nivel nacional, en la década del sesenta del siglo pasado, el amparo tuvo una significativa repercusión en las relaciones jurídicas impositivas con la sanción de la Ley N° 15.265[9] y, más adelante, ello impactó en otros vínculos normativos[10].

Tiempo después, y alineado con ello, el amparo, como instituto procesal aplicable a todas las materias, fue incorporado en el ordenamiento legal argentino a través del Decreto-Ley N° 16.986[11].

Por último, se enfatiza que el amparo tuvo un reconocimiento constitucionalmente expreso con la Reforma de la Carta Magna ocurrida en el año 1994[12].

I.A. El amparo en el derecho tributario nacional

El amparo, como figura procesal, hizo punta en la materia tributaria y esto fue pacíficamente admitido tanto por la doctrina así como por la jurisprudencia en el transcurso del tiempo.

Ante todo, se recuerda que en el debate parlamentario de la Ley N° 15.265, inherente a la creación del Tribunal Fiscal de la Nación[13], se expresó que *"...Asimismo, se introduce un nuevo instituto procesal; el llamado recurso de amparo fiscal. La persona, individual o colectiva, perjudicada en el normal ejercicio de un derecho o actividad, por la demora excesiva de los empleados administrativos en realizar un trámite o diligencia a cargo de la Dirección General Impositiva, podrá requerir la intervención del Tribunal Fiscal en amparo de su derecho (...) Se han dado casos en que por la demora en la resolución muchos contribuyentes han tenido que afrontar situaciones difíciles en el giro de sus negocios (...) Frente a tales hechos la actual legislación no tiene reglamentada ninguna vía tendiente a recurrir a alguna autoridad superior e independiente en amparo del derecho del contribuyente. Ahora el proyecto instituye el recurso de amparo, que implica un progreso sustancial en la legislación impositiva del país..."*[14].

Con relación a la doctrina, se puntualizó que la finalidad del amparo *"...no es otra que paliar los efectos nocivos de la morosidad de los órganos recaudadores en realizar trámites o diligencias a su cargo y máxime teniendo en cuenta que dicho recurso no altera la competencia de tales órganos para resolver las contiendas tributarias o infraccionales que tramiten ante ellos; sólo procura urgir la resolución..."*[15] dado que*"...el amparo permite a la persona individual o colectiva perjudicada en el normal ejercicio de un derecho o actividad por demora excesiva de*

[9] B.O. 27.1.60, publicado en www.infoleg.gob.ar

[10] Recuérdese que el amparo tuvo implicancias en el ámbito del derecho aduanero y así lo estableció el Decreto-Ley N° 6.692/63 (B.O. 20.8.63), publicado en www.infoleg.gob.ar

[11] B.O. 20.10.66, publicado en www.infoleg.gob.ar

[12] En efecto, el actual artículo 43 de la Constitución Nacional establece que *"...Toda persona puede interponer acción expedita y rápida de amparo, siempre que no exista otro medio judicial más idóneo, contra todo acto u omisión de autoridades públicas o de particulares, que en forma actual o inminente lesione, restrinja, altere o amenace, con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, derechos y garantías reconocidos por esta Constitución, un tratado o una ley..."*.

[13] De acá en más sumariamente el TFN.

[14] Esto fue manifestado por el diputado Jorge W. Ferreira. Al respecto, ver: El Debate Parlamentario de la Ley N° 15.265 fue publicado en "Tribunal Fiscal de la Nación.40 años", Edit. AAEF, Bs. As., 2000, p. 444 y ss.; en Castro, "Primera Colección de Fallos del TFN", Ediciones Macchi, Bs. As., 1967, p. 12 y ss.

[15] Conf. Serra, "Recurso de amparo en la ley 11.683 y en el código aduanero", Derecho Fiscal, Tomo XLVIII, p. 6.

los empleados administrativos en realizar un trámite o diligencia a cargo de la DGI, o del servicio aduanero, ocurrir ante el Tribunal Fiscal de la Nación mediante recurso de amparo de sus derechos…"[16].

Alineado con ello, se dijo que "*…la acción de amparo está destinada a tutelar los derechos y libertades que, por ser diferentes de la libertad corporal, no están protegidos por el hábeas corpus, y es procedente cuando el acto impugnado es lesivo de los demás derechos y libertades constitucionales…*"[17].

También se apuntó que "*…la esencia del amparo reside en la necesidad de evitar la irreparabilidad del interés legítimo vulnerado. Fue incorporado a nuestra ley de procedimiento con el claro objetivo de agilizar los trámites pendientes y evitar que ciertas facultades discrecionales de los organismos recaudadores puedan ser ejercidas arbitrariamente…*"[18].

Asimismo, también se manifestó que "*…la acción de amparo es un remedio procesal de excepción destinado a proteger los derechos del contribuyente que se encuentran conculcados por una acción u omisión realizada por funcionarios del organismo fiscal…*"[19].

Estas consideraciones fueron unánimemente compartidas por la doctrina tributaria más calificada[20].

En cuanto a la jurisprudencia, los foros judiciales, en sus diversas instancias, hicieron su contribución para delinear este instituto[21].

En efecto, la CSJN, en la causa "Comatter S.A. S/Amparo IVA" del 27.12.90, aseveró que "*…de lo dispuesto por los artículos 164 y 165 de la ley 11.683 (t.o. 1978 y sus modif.)*[22], *se desprende que la acción sub-examine persigue la realización de las diligencias o trámites administrativos requeridos, y no puede llevar más que a obtener una sentencia dirigida a compeler al organismo recaudador a que se expida respecto del reclamo formulado…*"[23].

En igual dirección, la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal[24], en autos "Frigorífico Gorina S.A. C/AFIP" del 9.12.99, expresó que "*…la finalidad perseguida por el instituto bajo examen es la de permitir la*

[16] Serra Claudio, ob. cit., p. 1

[17] Conf. Spisso, "Tutela judicial efectiva en materia tributaria", Edit. Depalma, Bs. As., 1996, p. 157.

[18] Conf. Gadea y otros, "Tribunal Fiscal de la Nación", Edit. Errepar, Bs. As., 2001, p. 233.

[19] Conf. Haddad, "Procedimientos fiscales. Vías procesales para la defensa del contribuyente", Edit. Quórum, Bs. As., 2003, p. 23.

[20] Al respecto, ver: Fernández de la Puente, "Procedimiento Impositivo y Aduanero", Edit. Norma Antuña, 1° Edición, Bs. As. 1980, p. 139 y ss; García Vizcaíno, "El Procedimiento ante el Tribunal Fiscal", Edit. Depalma, Bs. As., 1986, p. 459 y ss; Díaz Sieiro y otros, "Procedimiento Tributario. Ley N° 11.683", Edit. Macchi, 1° Edición, Bs. As., 1993, p. 774 y ss; Torres A. "El Procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación Argentina", publicado en "Revista Euroamericana de Estudios Tributarios", Número 2, Mayo-Agosto 1999, Edit. Centro de Estudios Financieros, Madrid, p. 43 a 47; Mordeglia, "Principios tributarios y garantías de los contribuyentes: La experiencia argentina", publicado en AAEF Anales Período Agosto 1998-Julio 2000, p. 594 a 606; Buitrago y otros, "Procedimiento Fiscal", Edit. Errepar, 1° Edición, Bs. As., 2001, p. 480 y ss; Diez F. y Ruetti, "Procedimiento Tributario. Ley 11.683 Comentada", Edit. La Ley, 1° Edición, Bs. As., 2016, p. 882 y ss; entre otros.

[21] A tal fin, es válido recordar que "*…el TFN no reviste el carácter de superior jerárquico de los funcionarios de la Administración Nacional de Aduanas…*" y así lo expresó la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en la causa "Eduardo Loussinian SA" del 24.3.77, publicado en El Derecho T. 76, p. 540.

[22] Actuales artículos 182 y 183 de la LPT.

[23] CSJN, Fallos: 313:1706.

[24] De ahora en más prietamente la CNACAF.

obtención de un pronunciamiento expreso del órgano administrativo demandado, guardando similitud en tal aspecto con el remedio previsto por el artículo 28 de la ley 19.549 …" y que *"… los diferentes institutos previstos en la ley para paliar la morosidad de la Administración han sido consagrados en exclusivo favor del interesado, dejándose a su arbitrio la elección de aquella vía más idónea a sus intereses …"*[25].

Coincidente con este temperamento, el TFN, en el precedente "Anilinas Argentinas S.A. C/DGI" del 25.10.88, dijo que *"…el recurso de amparo instituido por los artículos 164 y 165 de la ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modif., actuales 182 y 183 de la LPT) tiene un alcance restringido exclusivamente a la "demora excesiva de los empleados administrativos en realizar un trámite o diligencia a cargo de la DGI", es decir, se trata de un amparo por mora, similar al establecido en el artículo 28 de la ley 19.549, destinados a constreñir a los funcionarios negligentes en el cumplimiento de las obligaciones a su cargo…"*[26].

I.B. Los requisitos para la procedencia del amparo

La profusa jurisprudencia del TFN –convalidada por los tribunales superiores- delinearon las exigencias necesarias que viabilizan el recurso de amparo siendo las mismas las siguientes: a) La demora en la realización de un trámite del organismo recaudador; b) Que la citada demora sea excesiva; y c) Que la aludida demora excesiva les cause un perjuicio a los intereses del contribuyente[27].

Como puede verse, el punto más delicado para su procedencia es precisar cuándo se verifica una demora excesiva por parte de la autoridad recaudadora y, a tal fin, se puntualizó que *"…Determinar cuándo la demora es excesiva y cuándo no lo es, queda librado a la prudente apreciación del Tribunal (…) De tal manera, la demora será excesiva cuando la inactividad sea irrazonable o injustificada…"*[28].

La jurisprudencia también determinó cuándo media una demora excesiva por parte de la ARCA acudiendo a una solución casuística y dependiendo claramente de las circunstancia fácticas y legales que rodean al caso.

Al respecto y a título meramente ejemplificativo, se trae a colación que el TFN, en la causa "Greenex S.A. C/AFIP-DGI" del 20.7.00, hizo lugar a un recurso de amparo promovido por el particular cuando transcurrió un plazo de quince meses sin activación del procedimiento en un pedido de devolución de impuestos.

Paralelamente, también el TFN, en autos "Chicortex S.A. C/AFIP-DGI" del 22.5.00, admitió el recurso de amparo con sustento en que *"… de los antecedentes administrativos por la demandada exteriorizan una evidente mora en su accionar, la cual abarca un lapso de alrededor de un año desde la interposición de los pertinentes recursos de reconsideración irresueltos y los posteriores pedidos de pronto despacho, período durante el cual no se verificó actividad útil de la DGI tendiente a la resolución de los mismos …"*.

En igual sentido, el TFN, en autos "Central Termoeléctrica Buenos Aires S.A. C/AFIP-DGI" del 23.2.00, entendió que debía aceptarse el recurso de amparo

[25] Publicado en Lexco Fiscal y mencionado por Gadea y otros, ob. cit., p. 235.
[26] Publicado en Derecho Fiscal Tomo XLVI, p. 267.
[27] Ver: TFN, Sala "A" en la causa "Suarko SRL" del 28.10.97, citado por Judkovski y otros, "El Derecho Tributario según la jurisprudencia", Edit. Abeledo Perrot, 1° Edición, Bs. As, 2011, p. 369.
[28] Conf. Serra, ob. cit., p. 7.

cuando mediaban cinco meses sin que el Fisco haya efectuado actividad alguna que indique su intención de resolver la cuestión debatida.

Concomitantemente, también el legislador hizo su contribución ya que la Ley N° 25.795[29] -al modificar el artículo 182, segundo párrafo, de la LPT- dispuso que, una vez interpuesto el pronto despacho, el Fisco deberá expedirse en el plazo de quince días hábiles.

Lógicamente, el éxito de una interposición de un recurso de amparo en los estrados del TFN requiere un pormenorizado examen del caso concreto pero, a tal fin, no cabe ninguna duda de que la jurisprudencia invocada es ilustrativa acerca de la demora excesiva tomando como referencia el lapso de quince días hábiles fijado por la LPT.

II. La reciente enmienda normativa

Lo dicho con anterioridad, está relacionado con la última reforma de la LPA.

Efectivamente, el artículo 31 de La Ley N° 27.742 sustituyó al artículo 10 de la LPA al quedar redactado de esta manera: *"El silencio o la ambigüedad de la Administración se regirá de conformidad con las siguientes normas: a) Cuando se tratare de pretensiones que requieran de ella un pronunciamiento concreto, se interpretarán como negativa. Sólo mediando disposición expresa podrá conferirse al silencio sentido positivo. Si las normas especiales no previeren un plazo determinado para el pronunciamiento, éste no podrá exceder de sesenta (60) días. Vencido el plazo que corresponda, el interesado podrá dar por configurado el silencio de la Administración. b) Cuando una norma exija una autorización administrativa para que los particulares puedan llevar a cabo una determinada conducta o acto en el marco del ejercicio de una facultad reglada de la Administración, al vencimiento del plazo previsto para resolver sin haberse dictado resolución expresa, el silencio tendrá sentido positivo. La estimación por silencio administrativo tiene a todos los efectos la consideración de acto administrativo finalizador del procedimiento. Este inciso no será de aplicación en materia de salud pública, medio ambiente, prestación de servicios públicos o derechos sobre bienes de dominio público, excepto cuando la norma específica aplicable otorgue sentido positivo al silencio. La reglamentación podrá determinar otros supuestos específicos en los cuales no sea de aplicación este inciso. Configurado el silencio en sentido positivo, el interesado podrá exigir la inscripción registral, emisión de certificado o autorización correspondiente en sede administrativa. Las disposiciones previstas en el inciso b) de este artículo comenzarán a regir una vez aprobada la reglamentación correspondiente"*.

Al respecto, se observa que, en la órbita del derecho administrativo, esta norma es trascendente por diversos motivos.

En primer lugar, el legislador dejó sin efecto el instituto del pronto despacho.

En segundo orden, la citada norma le asignó un sentido positivo al silencio administrativo para aquellos reclamos relativos a la salud pública, al medio ambiente y a la prestación de servicios públicos o derechos sobre bienes de dominio público con la salvedad de que la normativa específica determine lo contrario.

En tercer término, el citado inciso b) del artículo 10 de la LPA dispuso que, en el caso de resultar necesario una autorización para que los particulares puedan llevar a cabo una determinada conducta o acto y en

[29] B.O. 17.11.03, publicado en www.infoleg.gob.ar.

el marco del ejercicio de una facultad reglada de la Administración, si no hubiera una resolución expresa al vencimiento del plazo previsto para resolver, esto importa que el silencio tendrá un sentido positivo[30].

Finalmente, y como puede apreciarse, la intención perseguida por el legislador era (y es) propiciar la agilidad de la gestión pública, incentivar la reducción burocrática y otorgar una mayor certidumbre a los particulares con relación a la obtención de una autorización, un certificado o una inscripción que requiera la intervención administrativa.

Al respecto, el hecho de asignarle, en algunos trámites, al silencio administrativo un sentido positivo fue admitido con beneplácito por la doctrina[31].

Asimismo, el Decreto N° 695/2024[32] del Poder Ejecutivo Nacional[33], en su artículo 2°, dispuso que la Jefatura de Gabinete de Ministros, en el plazo de 15 (quince) días contados a partir de su entrada en vigencia, aprobase el respectivo cronograma de implementación del silencio con sentido positivo en el marco de procedimientos administrativos en los cuales tramite el otorgamiento de una autorización administrativa.

En razón de ello, la Jefatura de Gabinete de Ministros emitió la Decisión Administrativa N° 836/2024[34] y, a la postre, fijó las fechas a partir de las cuales se debería aplicar el silencio con un sentido positivo para los trámites que involucren autorizaciones administrativas, sea por la Plataforma de Trámites a Distancia (TAD) o aquella que se utilice para dichos trámites.

Dicha Decisión hizo un notable distingo pues, por una parte, para las reparticiones de la Administración Pública Central –incluidos los organismos desconcentrados- la fecha de vigencia era del 1.11.24 y por la otra, para los organismos descentralizados la fecha de entrada en vigor era el 1.12.24[35].

En este marco normativo, se colige, entonces, que, para los trámites que se realicen en la esfera de la ARCA, el silencio positivo tiene implicancia legal a partir del 1.12.24.

III. Su impacto en el derecho fiscal

Más allá de lo expuesto, debe tenerse en cuenta que, tiempo después, el PEN emitió el Decreto N° 971/2024[36] que contiene dos anexos donde, por una parte, aprobó el listado los procedimientos administrativos para la obtención de autorizaciones administrativas regladas de la Administración Pública Nacional centralizada y descentralizada exceptuados de la aplicación del silencio con sentido positivo contemplado en el inciso b) del artículo 10 de la LPA (anexo I[37]) y, por el

[30] Es decir, se considera que el silencio por parte de la autoridad significa que el trámite respectivo fue aprobado y/u otorgado por la Administración.

[31] Al respecto, ver: Fagnani, "El silencio administrativo en el marco de la Ley de Bases", Errepar, 2.9.24, publicado en https://documento.errepar.com/; Perrino, JP, "Principales reformas introducidas por la Ley de Bases al instituto del silencio administrativo", publicado en Derecho Administrativo –Continuación de Revista de Derecho Administrativo- N° 2024 (155 Septiembre/Octubre), p. 158/174; Ivanega, "El derecho a un plazo razonable", publicado en Derecho Administrativo –Continuación de Revista de Derecho Administrativo- N° 2024 (155 Septiembre/Octubre), p. 3/12; Accorinti, "El ARCA, la reglamentación del silencio positivo y la seguridad jurídica" publicado en Ámbito Financiero del 12.12.24, ver: www.ambito.com; entre otros.

[32] B.O. 5.8.24, publicada en www.infoleg.gob.ar

[33] De acá en adelante simplemente el PEN.

[34] B.O. 26.8.24, publicada en www.infoleg.gob.ar

[35] Esto surge de los artículos 1° y 2° de la aludida Decisión Administrativa.

[36] B.O. 1.11.24, publicada en www.infoleg.gob.ar

[37] En lo que atañe a los trámites de la ARCA lucen en la página 46 del Anexo I.

otro, aprobó el listado los procedimientos administrativos para la obtención de autorizaciones administrativas regladas de la Administración Pública Nacional centralizada y descentralizada donde sí resulta aplicable el silencio con sentido positivo contemplado en el inciso b) del artículo 10 de la LPA (anexo II[38]).

Al respecto, el listado de trámites relativos a las autorizaciones ante la ARCA donde se exceptúa explícitamente la aplicación del silencio con un sentido positivo son los siguientes: 1) Autorización. Reorganización de sociedades-Fondo de comercio (Impuesto a las ganancias); 2) Registro Fiscal de Operadores del Sector Tabacalero e Instrumentos fiscales de control para cigarrillos; 3) Modificación del Estado Administrativo de la CUIT. Sujetos incluidos en la "Base de Contribuyentes No Confiables" o caracterizados como "Sujeto no confiable en materia de seguridad social"; 4) Sistema de Información Simplificado Agrícola (SISA). Modificación Capacidad Productiva; 5) Solicitud de cartas de porte por excepción; 6) Certificado de Exención en el Impuesto a las Ganancias Régimen General (Resolución General[39] AFIP N° 2681/2009); 7) Certificado de Exención en el Impuesto a las Ganancias Régimen Simplificado (RG AFIP N° 2681/2009); 8) Impuestos Débitos y Créditos y otras operaciones (RG AFIP N° 3900). Inscripción, permanencia y exclusión de los contribuyentes incluidos en el "Registro"; y 9) Formulario 2140-Libre Deuda Previsional-Embarcaciones de más de 50 toneladas o Yates de más de 100 toneladas.

Asimismo, también existe un listado de trámites relativos a las autorizaciones ante la ARCA donde se admite expresamente la aplicación del silencio con un sentido positivo y estos son los siguientes: 1) Alta CUIT–Inversiones Mineras (LEY 24.196); 2) Alta CUIT–Excepción a la prohibición a la importación de bienes usados (artículo 4° Resolución N° 909/94); 3) Alta CUIT-Excepción a la prohibición a la importación de lámparas halógenas (Ley 26.473);4) Alta CUIT-Exención Ganancias (Incisos a-b-d art. 20 Ley 20.628); 5) Alta CUIT-Reposición de stock (Art. DTO. 1330); 6) Alta CUIT-Corredor Aduanero Vaca Muerta (RG DGA 16/2022); 7) Alta CUIT–Grandes Proyectos de Inversión (RESO. ME 256/00); 8) Solicitud Anulación de Salida de MIC/DTA Fluvial Electrónico; 9) Maní Aéreo–Cambio de Aduana; 10) Solicitud de Cambio de CUIT de Despachante en Depósitos de la Subcuenta SIM; 11) Solicitud de Cambio de Uso del PEMA; 12) Empadronamiento Dispositivos ISTA-PEMA; 13) Inscripción en el "Perfil de Importador/Exportador" y el "Perfil de Despachantes de Aduana"; 14) Inscripción en los Registros Especiales Aduaneros del Agente de Transporte Aduanero, Operadores de Contenedores, Operador Logístico Seguro, Prestador de Servicios de Archivos y Digitalización (PSAD), Proveedor a Bordo, Apoderados de los Despachantes de Aduana y de los Agentes de Transporte Aduanero, Dependiente de los Despachantes de Aduana y de los Agentes de Transporte Aduanero, Prestador de Servicios Postales PSP/Couriers, Registro de Abogados que actúan en carácter de letrados patrocinantes de Aduana, Garantes-Entidades emisoras de Garantías Aduaneras; Registro de Tripulantes de Medios de Transporte (TRIP), Operadores Logísticos de Régimen "Exporta Simple"; 15) Solicitud de Disposición de Créditos Aduaneros; 16) Bajas retroactivas de impuestos y/o regímenes; 17) Empadronamiento de imprentas; 18) Formulario 2146-Libre Deuda Previsional-Buques mercantes de 7 a 50 toneladas o yates de 7 a 100 toneladas; 19) F. 980 Acreditación Fiscal-Mutuo

[38] En concerniente a los trámites de la ARCA se encuentran en las páginas 19 a 22 del Anexo II.
[39] De acá en más simplemente RG.

Hipotecario; 20) Planes de pago-Anulaciones, cancelaciones anticipadas totales y otras; 21) Transportistas de productos gravados exentos por destino. Solicitud de Alta en el "Régimen de Transportistas de Hidrocarburos con Beneficios"; 22) Registro de Comercializadores de Materiales a Reciclar. Inscripción; 23) Controladores fiscales (alta, baja o recambio); 24) Certificado de Residencia Fiscal; 25) Reimputación de pagos - Formulario 399; 26) Modificación del Estado Administrativo de la CUIT limitado por falta de inscripción en impuestos/regímenes; 27) Modificación del Estado Administrativo de la CUIT limitado por falta de presentación de Declaración Jurada; 28) Modificación del Estado Administrativo de la CUIT limitado por falta de movimiento y empleados en Declaración Jurada; 29) Modificación del Estado Administrativo de la CUIT. Sociedades cuya única actividad consista en la posesión de participaciones societarias 30) Modificación del Estado Administrativo de la CUIT. Contribuyentes que sólo posean bienes registrables y no hayan exteriorizado actividad comercial; 31) Modificación del Estado Administrativo de la CUIT. Contribuyentes con actividad de ciclo productivo mediano o largo que se encuentren en etapa de inversión; 32) Modificación del Estado Administrativo de la CUIT. Sociedades con trámites de inicio prolongados (habilitaciones, autorizaciones gubernamentales, etc.); 33) Modificación del Estado Administrativo de la CUIT. Limitado por CUIT digital observada; 34) Modificación del Estado Administrativo de la CUIT. Limitado por incumplimiento a las Acciones de Control Electrónico; 35) Inscripción en el Registro de Gastos Asociados a Proyectos de Investigación (REGAPI); 36) Sistema de Información Simplificado Agrícola (SISA). Validación inmuebles; 37) Incorporación al Sistema de Información Simplificado Agrícola (SISA); 38) Habilitación para emitir comprobantes clase "A" por primera vez (RG N° 1575 (AFIP), Art. 1°); 39) Solicitudes de Compensación (Art. 28 de la Ley N° 11.683, RG AFIP N° 1658/2004); 40) Tramitación y obtención de la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) Digital de Personas humanas; 41) Solicitud de CUIT y modificación de datos de personas jurídicas; 42) Solicitud de Clave de Identificación (C.D.I.) de personas jurídicas; 43) Solicitud de Clave de Identificación (C.D.I.) de personas humanas; 44) Habilitación del plan para sujetos fallidos, al transcurrir más de 90 días entre la fecha del último comprobante provisorios y la fecha de conclusión del proceso falencial por avenimiento; 45) Solicitud de reimputación de Pagos que no puede realizarse por "CCMA-Cuenta Corriente de Monotributistas y Autónomos" o "Sistema de Cuentas Tributaria"; 46) Certificado de Capacidad Económica (Persona con discapacidad); 47) Certificado de no retención de ganancias en venta de inmuebles; 48) Certificado de retención Impuesto a la Transferencia Inmuebles-Residentes en el exterior; 49) Certificado exención Impuesto a las Ganancias -Bomberos voluntarios o Cooperadoras; 50) Certificado de exención Impuesto a las Ganancias-Instituciones religiosas; 51) Certificado de no retención de Seguridad Social; 52) Certificados de Ventajas Impositivas (F. 7366); 53) Certificado de No Retención de Impuesto a las Ganancias (RG AFIP 2703/09 y 830/00); 54) Certificado de No Retención IVA; 55) Certificado de No Retención IVA (casos especiales); 56) No Retención Impuesto a la Transferencia de Inmuebles; 57) Reducción de anticipos -Impuesto a las Ganancias; 58) Zona de emergencia y/o de desastre-Acreditación; 59) IVA Diferido; 60) Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento; y 61) Certificado de No Recupero IVA para Operaciones de Reimportación.

Por último, y como nota de color, se advierte que todos estos trámites se formalizan a través de la página web del órgano recaudador[40].

IV. Las opciones defensivas del particular en el contexto actual

Planteado lo anterior, es de utilidad analizar el impacto de la Ley N° 27.742 frente al instituto del amparo de la LPT.

En cuanto a los trámites administrativos ante la ARCA donde el silencio tiene un sentido positivo, la figura del amparo ante el TFN resulta innecesaria[41].

Con relación a los trámites administrativos ante el Fisco Nacional donde el silencio tiene un efecto negativo, no se observan incompatibilidades entre el actual artículo 10 de la LPA y los artículos 182 y 183 de la LPT.

Ciertamente, y más allá de la derogación de la exigencia del pronto despacho que efectuó la Ley N° 27.742, el particular tendría dos alternativas defensivas.

En primer lugar, el contribuyente podría interpretar que, al producirse el vencimiento del plazo respectivo, el trámite fue desestimado por la Administración y, por ello, podría ejercitar las vías defensivas correspondientes.

En segundo término, si se vencieron los términos respectivos y el afectado quisiera obtener un pronunciamiento expreso frente a su petición, el particular -claro está- podría promover el recurso de amparo ante el TFN.

En resumen, se concluye que, en los trámites donde al silencio administrativo se le otorga un sentido, el contribuyente podría optar libremente con el ejercicio de cualquiera de los caminos procesales referidos[42].

V. Palabras Finales

1. Se aprecia que el instituto del amparo ante el TFN, como mecanismo defensivo particular, tiene plena vigencia en el ordenamiento jurídico argentino.

2. La reforma de la Ley N° 27.742 tuvo un fuerte impacto en el artículo 10 de la LPA al dejar sin efecto al pronto despacho y asignarle al silencio un sentido positivo a algunas peticiones relativas a los trámites que se le efectúan a la ARCA.

3. El hecho de asignarle, en algunos trámites, al silencio administrativo un sentido positivo fue admitido de buen grado por la doctrina.

4. Algunos trámites a los que se le aplica un sentido positivo al silencio administrativo importa la agilización de los trámites respectivos y esto conforma indudablemente un beneficio para los contribuyentes.

5. En materia tributaria, debe evaluarse cada caso particular porque el silencio en

[40] Estos trámites se llevan a cabo a través de "Presentaciones Digitales" y no por medio de "Trámites a Distancia" (TAD) como otras reparticiones pertenecientes a la Administración Pública Nacional.

[41] Eventualmente, y por una cuestión de excesivo celo para con la autoridad recaudadora, el contribuyente puede informar que se cumplió con el plazo que exige el trámite respectivo a través de la página web del organismo fiscal.

[42] Esto está alineado con un fallo de la Sala "C" del TFN, en la causa "Astarsa" del 29.5.95, afirmó que *"...puede darse la existencia de otra vía, pero que no por ello, la misma y la acción de amparo deben excluirse entre sí, ya que han sido instaurados a favor del contribuyente y queda en él, cumplidos, los recaudos pertinentes, decidirse por una u otra vía..."*, citado por Gadea y otros, ob. cit., p. 240.

algunos trámites tiene un sentido positivo y, en otros, una secuela negativa.

6. En los trámites donde el silencio administrativo tiene un sentido positivo, una vez vencido el plazo respectivo, el particular, si quisiera, sólo debería informar la materialización de los plazos correspondientes a través de los mecanismos previstos en la página web del organismo recaudador.

7. En los trámites donde el silencio administrativo tiene un sesgo negativo, el contribuyente podría elegir libremente entre dos alternativas, a saber: a) Inferir que medió un rechazo de la petición efectuada y podría ejercer las vías defensivas pertinentes; o b) Si se pretende una resolución expresa del órgano recaudador, el particular podría articular un recurso de amparo ante el TFN en el marco de la LPT.

8. En definitiva, en cuanto al sentido negativo del silencio administrativo, no se observa una desavenencia entre el actual artículo 10 de la LPA y el recurso de amparo establecido en los artículos 182 y 183 de la LPT y esto es positivo para el contribuyente porque ambas opciones procesales son herramientas normativas tendientes a menguar la morosidad del órgano recaudador y, por lo tanto, ambos pueden congeniar tranquilamente.

EL SILENCIO DE LA AGENCIA DE RECAUDACIÓN Y CONTROL ADUANERO (ARCA) CON SENTIDO POSITIVO

Fernando M. Vaquero

I. Introducción

La falta de respuesta de la Administración ante una petición realizada por el administrado, en los casos en los que tiene la obligación de expedirse ya sea mediante el dictado de un acto, la concesión de un permiso o el otorgamiento de una autorización -sólo para mencionar algunos casos- genera un caso de inactividad formal estatal, y, en consecuencia, incertidumbre en el administrado.

Las consecuencias de la falta de pronunciamiento de la Administración pueden variar. Como principio general, las normas de procedimiento administrativo establecen que, el vencimiento de los plazos para que la autoridad administrativa se pronuncie debe interpretarse como una denegatoria tácita del pedido (silencio en sentido negativo). En otras normas, se prevé que el silencio de la Administración, vencidos los plazos, tendrá los efectos del acogimiento de lo solicitado (silencio en sentido positivo)[1].

Siendo que la Administración se encuentra obligada a resolver los pedidos realizados por los administrados (esta obligación sería el correlato del derecho constitucional de los administrados de peticionar a las autoridades previsto en el art. 14 de la CN), ya sea haciendo lugar a lo peticionado o rechazando la solicitud, la teoría del silencio administrativo tiene por objeto darle efectos jurídicos al vencimiento del plazo para resolver a fin de que el administrado no deba esperar sine die una respuesta. Si ante la pasividad administrativa no se buscasen remedios idóneos se llegarían a situaciones de indefensión porque el particular quedaría desprotegido frente a tal inactividad.

En consecuencia, esta teoría se erige como garantía en favor del administrado al otorgarle efectos jurídicos al silencio de la Administración (ya sea en sentido positivo o negativo), cuando se encuentra obligada a expedirse[2].

El silencio o ambigüedad de la Administración está regulado, a nivel nacional, en la Ley de Procedimientos Administrativos N° 19.549 (la "LPA") que fue objeto de importantes modificaciones por parte de la denominada Ley de Bases y Puntos de Partida para la Libertad de los Argentinos N° 27.742[3] (la "Ley de Bases").

Mediante el Decreto N° 695/2024[4,] se modificó el Reglamento de Procedimientos Administrativos (aprobado por Decreto 1759/1972, el "Reglamento de la LPA"), reglamentándose el silencio de la Administración en sentido positivo.

II. Situación anterior a la Ley de Bases

Antes de la Ley de Bases, la LPA contemplaba solamente el silencio en sentido negativo ya que el silencio en

[1] Por ejemplo: artículo 15 de la Ley 27.422 de la Ley de Defensa de la Competencia, artículo 14, inciso b y d de la Ley 24.331 de Zonas Francas.

[2] Hutchinson, Tomás, Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, Buenos Aires, Editorial Astrea, 1985, Tomo 1, p. 192.

[3] Publicada en el Boletín Oficial de fecha 8/7/2024.

[4] Publicado en el Boletín Oficial de fecha 5/8/2024.

sentido positivo debía surgir de una disposición expresa.

En particular, el artículo 10 disponía: "[e]l silencio o la ambigüedad de la Administración frente a pretensiones que requieran de ella un pronunciamiento concreto, se interpretarán como negativa. Sólo mediando disposición expresa podrá acordarse al silencio sentido positivo. Si las normas especiales no previeren un plazo determinado para el pronunciamiento, éste no podrá exceder de SESENTA días. Vencido el plazo que corresponda, el interesado requerirá pronto despacho y si transcurrieren otros TREINTA días sin producirse dicha resolución, se considerará que hay silencio de la Administración".

Para que quedara configurado el silencio con sentido negativo era necesario que:

- Se tratara de una pretensión que requiriera un pronunciamiento concreto de la Administración.
- La Administración se hubiera expedido en forma ambigua o no se hubiera expedido dentro de los plazos establecidos en normas especiales y, a falta de éstas, dentro del plazo de 60 días hábiles administrativos.
- El administrado hubiera constituido a la Administración en mora, mediante la presentación de un "pronto despacho".
- Hubiera transcurrido un plazo adicional de 30 días hábiles administrativos desde la presentación del pronto despacho sin que la Administración se hubiera expedido.

Cumplidos todos estos requisitos, a la inactividad formal estatal se le otorgaba el efecto negativo o de una denegatoria tácita, debiendo el administrado continuar con los procedimientos o recursos correspondientes.

Tanto en la versión original del artículo 10 de la LPA como en la versión modificada por la Ley de Bases, se equipara al silencio de la Administración con la ambigüedad.

En consecuencia, los efectos derivados del "silencio" podrán ser invocados por el administrado tanto ante la falta de pronunciamiento de la Administración como frente a una respuesta poco clara, oscura o imprecisa.

III. Modificaciones introducidas por la Ley de Bases a la LPA

La Ley de Bases mantiene, en el inciso a) del artículo 10 de la LPA, su redacción original pero eliminó la obligación de constituir a la Administración en mora mediante la presentación de un pronto despacho.

De esta manera, el silencio (que también incluye las respuestas ambiguas), con sentido negativo, queda -en la actualidad- configurado de modo automático frente a pretensiones que requieren un pronunciamiento concreto y ante el vencimiento del plazo previsto en las normas especiales o, ante la falta de éstas, luego de los 60 días hábiles administrativos.

Sin embargo, el nuevo artículo 10 de la LPA[5] incorporó al silencio en sentido

[5] El actual texto del art. 10 de la LPA dispone lo siguiente: "*El silencio o la ambigüedad de la Administración se regirá de conformidad con las siguientes normas:*
a) Cuando se tratare de pretensiones que requieran de ella un pronunciamiento concreto, se interpretarán como negativa. Sólo mediando disposición expresa podrá conferirse al silencio sentido positivo. Si las normas especiales no previeren un plazo determinado para el pronunciamiento, éste no podrá exceder de sesenta (60) días. Vencido el plazo que corresponda, el

positivo en el inciso b) al disponer que: "cuando una norma exija una autorización administrativa para que los particulares puedan llevar a cabo una determinada conducta o acto en el marco del ejercicio de una facultad reglada de la Administración, al vencimiento del plazo previsto para resolver sin haberse dictado resolución expresa, el silencio tendrá sentido positivo. La estimación por silencio administrativo tiene a todos los efectos la consideración de acto administrativo finalizador del procedimiento. [...]. Configurado el silencio en sentido positivo, el interesado podrá exigir la inscripción registral, emisión de certificado o autorización correspondiente en sede administrativa".

De esta manera, luego de la reforma introducida por la Ley de Bases, para que quede configurado el silencio con sentido negativo deben cumplirse con las siguientes condiciones:

- Se debe tratar de una pretensión que requiriera un pronunciamiento concreto de la Administración.

- La Administración se hubiera expedido en forma ambigua o no se hubiera expedido dentro de los plazos establecidos en normas especiales y, a falta de éstas, dentro del plazo de 60 días hábiles administrativos.

Por otra parte, para que quede configurado el silencio con sentido positivo se deben cumplir con las siguientes condiciones:

Se debe tratar de un pedido que califique como autorización administrativa para que el administrado pueda llevar a cabo una determinada conducta o acto en el marco del ejercicio de una facultad reglada de la Administración[6].

Debe haber vencido el plazo previsto para resolver sin que la Administración hubiera dictado una resolución expresa. A falta de plazo específico, debe haber transcurrido el plazo de 60 días hábiles administrativos (conf. art. 65 quater de la reglamentación) y deben estar cumplidas las condiciones previstas reglamentaria o normativamente para el otorgamiento de la autorización administrativa (conf. art. 65 quater de la reglamentación).

Cumplidos todos estos requisitos, queda configurado el silencio en sentido positivo.

IV. Alcances del silencio de la Administración

interesado podrá dar por configurado el silencio de la Administración.
b) Cuando una norma exija una autorización administrativa para que los particulares puedan llevar a cabo una determinada conducta o acto en el marco del ejercicio de una facultad reglada de la Administración, al vencimiento del plazo previsto para resolver sin haberse dictado resolución expresa, el silencio tendrá sentido positivo. La estimación por silencio administrativo tiene a todos los efectos la consideración de acto administrativo finalizador del procedimiento.
Este inciso no será de aplicación en materia de salud pública, medio ambiente, prestación de servicios públicos o derechos sobre bienes de dominio público, excepto cuando la norma específica aplicable otorgue sentido positivo al silencio. La reglamentación podrá determinar otros supuestos específicos en los cuales no sea de aplicación este inciso.
Configurado el silencio en sentido positivo, el interesado podrá exigir la inscripción registral, emisión de certificado o autorización correspondiente en sede administrativa.
Las disposiciones previstas en el inciso b) de este artículo comenzarán a regir una vez aprobada la reglamentación correspondiente".

[6] Según la reglamentación, se entiende por "autorización administrativa" al acto mediante el cual la Administración habilita el ejercicio de un derecho preexistente del administrado una vez verificado el cumplimiento de las condiciones para su dictado (art. 65 bis del Decreto Reglamentario de la LPA).

Tal como se expuso, el actual artículo 10 de la LPA otorga al silencio de la Administración dos efectos diferentes según el tipo de petición formulada por el administrado: uno negativo (denegatoria tácita) y otro positivo (aceptando la presentación del administrado). Analizaremos a continuación ambos institutos.

IV.A. El silencio negativo

El silencio negativo implica que, al vencimiento de los términos, el pedido efectuado por el administrado o el recurso interpuesto se considera rechazado.

En el ámbito de la LPA, la regla es que el silencio se considera como denegatoria tácita y tal efecto es automático cuando existe un plazo previsto para que la Administración se pronuncie y ello no ocurre[7].

En este sentido, el art. 10 de la LPA dispone que el silencio o la ambigüedad de la Administración frente a pretensiones que requieran de ella un pronunciamiento concreto, se interpretará como negativa. Asimismo, establece que "*si las normas especiales no previeren un plazo determinado para el pronunciamiento, éste no podrá exceder de sesenta (60) días. Vencido el plazo que corresponda, el interesado podrá dar por configurado el silencio de la Administración*" (art. 10 inc. a) de la LPA). Es decir, el silencio en sentido negativo procede ante pretensiones que requieren un pronunciamiento concreto de la Administración.

El Reglamento de la LPA también contempla este efecto cuando se produce el vencimiento del plazo para que la Administración resuelva el recurso de reconsideración (art. 87) o el recurso jerárquico (art. 91) o el recurso de alzada (art. 98), o el recurso de reconsideración previsto en el artículo 74 del Reglamento de la Ley de Procedimiento Tributario, según el caso[8].

IV.B. El silencio positivo

Por el contrario, el silencio en sentido positivo implica que, al vencimiento de los términos, el pedido efectuado por el administrado debe considerarse "autorizado".

La reforma introducida en la LPA por la Ley Bases incorporó en el art. 10 al silencio positivo a determinados casos. Con anterioridad a esta incorporación, el artículo 10 del Decreto 891/2017, que regula las Buenas Prácticas en Materia de Simplificación para el funcionamiento del Sector Público Nacional, el dictado de la normativa y sus regulaciones, disponía que *"En la elaboración de las normas regulatorias deberá tenerse en cuenta la posibilidad de incrementar el carácter positivo del silencio de la Administración, en la medida que resulte posible en atención a la naturaleza de las relaciones jurídicas tuteladas por la norma de aplicación, siempre y cuando sea en beneficio del requirente y no se afecten derechos a terceros"*.

El actual art. 10 de la LPA, en su inciso b) establece los recaudos que requiere la aplicación de esta figura. Dicho inciso, en su parte pertinente, dispone: "*Cuando una norma exija una autorización administrativa para que los particulares puedan llevar a cabo una determinada conducta o acto en el*

[7] Buteler, Alfonso, *Ley Nacional de Procedimiento Administrativo N° 19.549*, comentada y concordada con el Decreto 1759/72, con la reforma de la Ley de Bases, 2024, Erreius, pág. 176.

[8] Vidal Quera, Gastón, *El silencio administrativo con efectos "positivos" y los efectos tributarios a nivel nacional a raíz del decreto 971/2024*, Práctica Profesional 2024-CLXXXIV, 24.

marco del ejercicio de una facultad reglada de la Administración, al vencimiento del plazo previsto para resolver sin haberse dictado resolución expresa, el silencio tendrá sentido positivo…".

En consecuencia, para que el transcurso del plazo tenga efectos positivos, debe tratarse: (i) de una actividad, conducta o acto del administrado que requiera de una autorización administrativa (y no de un permiso); y (ii) de una actividad administrativa reglada o, dicho de otra manera, el otorgamiento de la autorización al administrado no debe ser consecuencia de una actividad discrecional de la Administración (debe existir una previsión normativa que estipule detalladamente la conducta que debe seguir la Administración).

Del efecto positivo del silencio que autoriza el inc. b) del artículo 10 de la LPA quedan excluidos los casos de salud pública, medio ambiente, prestación de servicios públicos o derechos sobre bienes de dominio público, salvo que la norma específica aplicable otorgue sentido positivo al silencio[9].

Analizaremos a continuación, entre otros aspectos, los casos en los que procede el efecto positivo del silencio, sus efectos y el trámite a seguir.

V. El silencio en sentido positivo

V.A. Casos en los que procede según la LPA

Tal como se expuso previamente, conforme lo dispone el inc. b) del art. 10 de la LPA, el efecto positivo del silencio procede en los casos en que una determinada conducta o acto de un particular requiere de una autorización administrativa.

El art. 65 bis de la Reglamentación de la LPA dispone que, a los efectos de la aplicación del inc. b) del art. 10 de la LPA, se entiende por autorización administrativa al *"…acto mediante el cual la administración habilita el ejercicio de un derecho preexistente del administrado una vez verificado el cumplimiento de las condiciones para su dictado. La denominación del acto será indistinta a efectos de su calificación como autorización. El inciso b) del artículo 10 no alcanzará a los permisos, entendidos como los actos administrativos que excepcionalmente otorgan un derecho frente a una prohibición establecida por la normativa"*.

Como puede observarse, la conducta o el acto del administrado no debe requerir un permiso (otorgamiento de un derecho para hacer algo prohibido) sino una autorización (habilitación para ejercer un derecho preexistente).

Asimismo, debe tratarse de una actividad reglada de la Administración, lo que tiene lugar cuando existe una previsión normativa que estipula de manera detallada cómo debe incardinarse la actuación del Estado[10], lo cual excluye la aplicación del silencio positivo en materia de las denominadas facultades discrecionales[11].

La actividad reglada de la Administración se opone a aquella discrecional que es el

[9] El Poder Ejecutivo Nacional, previa solicitud de la Jefatura de Gabinete de Ministros, puede determinar otros supuestos específicos (art. 65 quinqués del Reglamento de la LPA, conf. autorización incluida en el art. 10 de la LPA).

[10] Buteler, Alfonso, *Ley Nacional de Procedimiento Administrativo N° 19.549*, comentada y concordada con el Decreto 1759/72, con la reforma de la Ley de Bases, Erreius, 2024, pág. 177.

[11] Mairal, Héctor A., Veramendi, Enrique V., *La Reforma de la Ley de Procedimientos Administrativos*, LA LEY 2024-C, 459.

producto del margen de apreciación otorgado por el marco normativo al poder administrador para posibilitarle escoger entre dos o más alternativas igualmente válidas para el ordenamiento jurídico[12].

A través del Decreto 971/2024[13] se listan los trámites excluidos y alcanzados por el silencio positivo.

V.B. Efectos respecto del administrado, de la Administración y de terceros

El art. 10 de la LPA dispone que la estimación por silencio administrativo tiene a todos los efectos la consideración de acto administrativo finalizador del procedimiento. Se ha discutido en doctrina acerca de si el silencio de la administración se trata de una ficción, de una presunción, de una infracción o de un acto[14]. Sin embargo, se ha entendido que la ley le asigna al silencio positivo los efectos de un acto administrativo que produce un verdadero acto administrativo, capaz de producir efectos como cualquier otro, y por tanto de ser ejecutivo y generar derechos y obligaciones[15].

Es decir, el silencio produciría los efectos de un acto administrativo[16]. En términos generales, sería entonces una declaración de la Administración (aún cuando sea consecuencia de una inacción), realizada en ejercicio de la función administrativa, que produce efectos jurídicos directos[17].

Ello nos lleva a concluir que, en la medida en que el administrado cumpla con las condiciones previstas normativamente, la autorización/inscripción/certificado que derive del silencio en sentido positivo, otorga derechos subjetivos y, por lo tanto, sólo podría ser dejado sin efecto mediante una acción de lesividad o podría ser revocado en sede administrativa, según corresponda[18]. Lo expuesto es sin perjuicio de las facultades de fiscalización por incumplimiento sobreviniente de las condiciones.

V.C. Reglamentación

El art. 65 ter dispone que los procedimientos administrativos para obtener una autorización reglada, deben tramitar íntegramente en formato digital a través de la plataforma Trámites a Distancia (TAD) o la que la repartición correspondiente utilice a tales efectos. A través de dichas plataformas se procurará la automatización del cumplimiento de las exigencias reglamentarias aplicables.

La ARCA utiliza distintas plataformas digitales según el trámite a iniciarse: Presentaciones Digitales, Sistema de Cuentas Tributarias y Sistema Informático de Trámites Aduaneros. Dependiendo del trámite que se requiera, habrá que usar una u otra plataforma.

La norma antes mencionada dispone que en las plataformas se indicarán las condiciones necesarias para obtener la autorización, la aplicación del silencio con

[12] Buteler, Alfonso, *Ley Nacional de Procedimiento Administrativo N° 19.549*, comentada y concordada con el Decreto 1759/72, con la reforma de la Ley de Bases, Erreius, 2024, pág. 177.

[13] BO 1/11/2024.

[14] Lima, Fernando, *El silencio de la Administración y la habilitación de la instancia judicial*, https://www.gordillo.com/pdf_unamirada/06lima.pdf

[15] Majul, Pablo, *El fin del pronto despacho y el inicio de la era del silencio positivo*, https://cijur.mpba.gov.ar/doctrina/15189.

[16] Perrino, Juan Pablo, *Principales reformas introducidas por la Ley de Bases al instituto del silencio administrativo*, RDA 2024-155, 158.

[17] Gordillo, Agustín, https://www.gordillo.com/pdf_tomo9/libroi/capitulo9.pdf.

[18] Majul, Pablo, *El fin del pronto despacho y el inicio de la era del silencio positivo*, https://cijur.mpba.gov.ar/doctrina/15189.

efecto positivo y el plazo para que el mismo se tenga por configurado. La falta de indicación de los recaudos antes indicados no impide, sin embargo, la invocación del efecto positivo del silencio previsto en el inciso b) del artículo 10 de la LPA.

Una vez presentado el pedido de autorización, si la autoridad competente advierte la falta de cumplimiento de las condiciones previstas en la normativa aplicable a los fines de su otorgamiento, debe solicitar al requirente a que, dentro del plazo de diez días, acompañe los elementos o datos faltantes que se encuentren a cargo del particular. En este caso, el plazo para resolver queda suspendido a partir de la notificación del requerimiento efectuado y hasta tanto se dé cumplimiento a lo solicitado.

Entendemos que la revisión del cumplimiento de las condiciones previstas en la normativa para que proceda la autorización/certificado/inscripción es una obligación de la Administración. En consecuencia, verificado algún incumplimiento, el art. art. 65 ter de la Reglamentación de la LPA dispone que se debe solicitar que se acompañen los elementos o datos faltantes.

Adicionalmente, la norma dispone que, si la solicitud de autorización es iniciada ante una autoridad incompetente o a través de un trámite incorrecto para su pretensión, no se computará el plazo a los efectos de la configuración del silencio con sentido positivo. De corresponder, la Administración deberá remitirlo a la autoridad pertinente.

V.D. Condiciones para que quede configurado el silencio positivo

El art. 65 quáter de la Reglamentación de la LPA establece el plazo dentro del cual se debe considerar configurado el silencio en sentido positivo: (i) 60 días (hábiles administrativos) a partir de que el órgano competente esté en condiciones de resolver; o (ii) el que la normativa específica establezca.

Ahora bien, el cumplimiento del plazo no es la única condición necesaria para que el silencio tenga un efecto positivo. También es necesario que se cumplan con las condiciones previstas reglamentaria o normativamente para el otorgamiento de la autorización administrativa. La norma reglamentaria agrega que el acto de autorización en ningún caso podrá implicar excepciones o incumplimiento sobre las condiciones previstas reglamentaria o normativamente, las que serán fiscalizadas y auditadas por las autoridades competentes.

Como puede verse, la norma hace hincapié en el cumplimiento de los requisitos y condiciones previstos para el trámite iniciado por el administrado. Ello se funda en la seguridad jurídica, igualdad ante la ley y equidad en materia tributaria[19] ya que nadie podría obtener el reconocimiento de ejercer un derecho (sea en forma expresa o tácita a través del silencio) si no cumple con las condiciones necesarias para ello.

En otras palabras, un contribuyente no puede obtener una respuesta positiva a un trámite si no cumple con la totalidad de los requisitos reglamentarios exigibles para el mismo[20].

Ahora bien, teniendo en cuenta que la autoridad administrativa tiene la obligación de notificar al administrado la falta de cumplimiento de las condiciones previstas normativamente (art. 65ter de la

[19] Zarain, Rubén, *El silencio con sentido positivo ante la ARCA*, Doctrina Tributaria Errepar, 24/12/2024.

[20] Zarain, Rubén, *El silencio con sentido positivo ante la ARCA*, Doctrina Tributaria Errepar, 24/12/2024.

reglamentación de la LPA) y requerir que se aporten los elementos o datos faltantes, entendemos que la falta de notificación de este incumplimiento dentro del plazo establecido para resolver el trámite, hace presumir su cumplimiento.

V.E. Momento a partir del cual se considera configurado. Derecho del administrado de requerir la emisión del certificado o autorización pertinente

El artículo 10 de la LPA dispone que los efectos del silencio positivo se producen en el momento en que dicho silencio se configura. Esto es cuando se cumple el plazo establecido por las respectivas normas (específicas o el genérico de 60 días hábiles establecido por la LPA y su reglamentación) para el dictado de la resolución expresa.

Configurado el silencio en sentido positivo, el interesado puede exigir la inscripción registral, la emisión del certificado o la autorización correspondiente en sede administrativa. El art. 65 quáter de la Reglamentación de la LPA establece el plazo máximo de 15 días para que dicha autorización sea otorgada.

Tanto de la LPA como de su Reglamentación se infiere el carácter opcional del instituto aquí analizado ya que se dispone que el interesado "podrá" tramitar o "podrá" exigir la correspondiente inscripción, o la emisión del certificado o autorización.

La norma no indica qué ocurre si la Administración no emite el certificado o la autorización dentro de los 15 días de solicitado[21].

A fin de evaluar los posibles caminos con los que cuenta el administrado ante este incumplimiento adicional, podríamos clasificar los trámites alcanzados por el silencio positivo que involucran a la ARCA, en -al menos- dos grupos:

- Los que, en principio, sólo tienen efectos respecto de la ARCA y el contribuyente/administrado. Dentro de este grupo encontramos a los siguientes trámites: baja retroactiva de impuestos; libre deuda previsional; obtención de CUIT digital o de CDI; reducción de anticipos; solicitud de compensación; reimputación de pagos; anulaciones, cancelaciones anticipadas de planes de pago, etc.

- Los que transcienden a terceros por cuanto el contribuyente/administrado necesita de un acto de la ARCA para ser exhibido o presentado ante aquellos terceros para poder ejercer algún derecho. Dentro de este grupo encontramos a los certificados de no retención; de exención de impuestos o de residencia fiscal, entre otros.

Respecto del primer grupo, el silencio de la ARCA luego de haber el administrado pedido la emisión del correspondiente certificado o autorización, podría resolverse -en algunos casos- mediante el ejercicio del derecho en cuestión. Por ejemplo, considerando que cuenta con el respectivo libre deuda, o puede reducir los anticipos o cancelar anticipadamente el plan de pagos. En estos casos o en aquellos en los que la ARCA debe, por ejemplo, otorgar un número de CUIT o CDI, lo más efectivo para que pueda implementarse el silencio en sentido positivo, sería que dicho número o el certificado del silencio producido se genere, digitalmente, en forma automática.

[21] Se ha planteado que en esa circunstancia, el administrado debería interponer un amparo por mora. Ylarri, Juan Santiago: *El silencio positivo en la reforma a la Ley de Procedimiento Administrativo*, La Ley 2024-E, 278.

Con relación al segundo grupo, también el certificado o autorización debería emitirse en forma automática por el mismo sistema digital por el que se inició el trámite. Si ello no ocurriera, una alternativa para intentar que la ARCA lo emita sería interponer, por ejemplo, un amparo por mora en los términos del art. 182 de la Ley N° 11.683. La mora sería en la emisión del certificado, pero no en resolver el tramite que, ya se considera otorgado, en atención a los efectos del silencio, o en su caso acudir a la justicia para exigir la emisión del certificado o autorización respectiva, o acreditar la configuración del silencio por otros medios, como, por ejemplo, una certificación notarial de la inexistencia de un pedido de subsanación del trámite y de acto resolutorio[22].

Es por ello que, entendemos, que para que el silencio en sentido positivo realmente funcione, será necesario implementar un mecanismo ágil y automático de emisión de los correspondientes certificados, autorizaciones o inscripciones, que opere ante el cumplimiento de los plazos legales.

V.F. Su implementación respecto de los trámites realizados ante la ARCA

Conforme surge de la Decisión Administrativa (Jefatura de Gabinete de Ministros) N° 836/2024[23] la ARCA debía implementar el silencio con sentido positivo a partir del 1/12/2024, por tratarse de un Organismo descentralizado de la Administración Pública Nacional.

Es así como, a través del Decreto 971/2024[24], se aprueban dos Anexos que incluyen, el primero, una lista de trámites ante la Administración Pública Nacional (centralizada y descentralizada) exceptuados del silencio con sentido positivo y, el segundo, otra lista con los trámites a los que dicho silencio resulta aplicable.

a) Trámites alcanzados por el silencio en sentido positivo

El Anexo II del Decreto 971/2024 contiene un extenso listado de los trámites que están alcanzados por el silencio en sentido positivo. Entre los más relevantes a iniciarse ante la ARCA podemos mencionar: las altas, bajas o recambio de controladores fiscales; la solicitud de certificados de residencia fiscal, de no retención o de exención; solicitudes de modificación del estado administrativo de la CUIT; solicitudes de remputación de pagos o de compensaciones; solicitud de CDI; reducción de anticipos del Impuesto a las Ganancias; entre otros. Para lograr su efectividad, sería conveniente que la autorización, o certificado, se registre con celeridad en la página web de ARCA o el organismo correspondiente[25].

b) Trámites exceptuados del silencio en sentido positivo

[22] Al respecto se ha sostenido que " El segundo aspecto que debe tenerse en cuenta es que la registración, el certificado, o la autorización no constituyen el único medio válido para acreditar la configuración del silencio positivo. Evidentemente, como puede suponerse y demuestra la experiencia extranjera, es probable que el órgano que incurrió en inactividad formal y no emitió la autorización, tampoco emita el certificado o realice cualquier acto tendiente a aceptar la configuración del silencio positivo. Por ello, es razonable aceptar que el interesado pueda acreditar la configuración del silencio por otros medios, como, por ejemplo, una certificación notarial de la inexistencia de un pedido de subsanación del trámite y de acto resolutorio", Perrino, Juan Pablo: Perrino, Juan Pablo, *Principales reformas introducidas por la Ley de Bases al instituto del silencio administrativo*, RDA 2024-155, 158.

[23] BO 26/8/2024.

[24] BO 1/11/2024.

[25] Vidal Quera, Gastón, *El silencio administrativo con efectos "positivos" y los efectos tributarios a nivel nacional a raíz del decreto 971/2024*, Práctica Profesional 2024-CLXXXIV, 24.

Conforme surge del Anexo I del Decreto 971/2024 están exceptuados del silencio en sentido positivo, los siguientes trámites iniciados ante la ARCA:

MINISTERIO DE ECONOMÍA	Administración Federal de Ingresos Públicos	-	Autorización. Reorganización de sociedades - Fondo de comercio (Impuesto a las ganancias).
MINISTERIO DE ECONOMÍA	Administración Federal de Ingresos Públicos	-	Registro Fiscal de Operadores del Sector Tabacalero e Instrumentos fiscales de control para cigarrillos.
MINISTERIO DE ECONOMÍA	Administración Federal de Ingresos Públicos	-	Modificación del Estado Administrativo de la CUIT. Sujetos incluidos en la "Base de Contribuyentes No Confiables" o caracterizados como "Sujeto no confiable en materia de seguridad social"
MINISTERIO DE ECONOMÍA	Administración Federal de Ingresos Públicos	-	Sistema de Información Simplificado Agrícola (SISA). Modificación Capacidad Productiva
MINISTERIO DE ECONOMÍA	Administración Federal de Ingresos Públicos	-	Solicitud de cartas de porte por excepción
MINISTERIO DE ECONOMÍA	Administración Federal de Ingresos Públicos	-	Certificado de Exención en el Impuesto a las Ganancias Régimen General (Resolución General AFIP N° 2681/2009)
MINISTERIO DE ECONOMÍA	Administración Federal de Ingresos Públicos	-	Certificado de Exención en el Impuesto a las Ganancias Régimen Simplificado (Resolución General AFIP N° 2681/2009)
MINISTERIO DE ECONOMÍA	Administración Federal de Ingresos Públicos	-	Impuestos Débitos y Créditos y otras operaciones (R.G. AFIP N° 3900). Inscripción, permanencia y exclusión de los contribuyentes incluidos en el "Registro".
MINISTERIO DE ECONOMÍA	Administración Federal de Ingresos Públicos	-	Formulario 2140 - Libre Deuda Previsional - Embarcaciones de más de 50 toneladas o Yates de mas de 100 toneladas

En estos casos, el silencio de la ARCA (vencidos los plazos legales) tendrá sentido negativo y, en consecuencia, quedará habilitada la siguiente instancia, luego de la reforma del art. 10 de la LPA, sin necesidad de interponer un pronto despacho.

VI. Conclusiones

Sin dudas la incorporación del efecto positivo del silencio para algunos trámites iniciados ante la ARCA es una medida que beneficia a los administrados o contribuyentes. Este efecto mejorará los tiempos de resolución frente a trámites o autorizaciones simples que, en muchos casos, pueden llevar bastante tiempo en ser resueltos por la Administración.

No obstante, para que su aplicación resulte efectiva resta aún que la ARCA implemente los procedimientos necesarios a fin de que el administrado o el contribuyente pueda obtener la autorización/certificado/inscripción en forma ágil y automática luego de que se hubiera configurado el silencio. Caso contrario, la aplicación de dicho instituto caerá en letra muerta.

EL SILENCIO POSITIVO EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO: IMPACTO, ALCANCES Y DESAFÍOS TRAS LA LEY DE BASES

Maximiliano Visus

I. Introducción

La ley N. ° 27.742[1] de "Bases y Puntos de Partida para la Libertad de los Argentinos" trajo aparejado un importante cambio en la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos N. ° 19.549 (LNPA), que entre otras cuestiones, incorporó una nueva regulación respecto al instituto del silencio de la administración.

Este giro normativo, alineado con tendencias observadas en otros países[2], plantea interrogantes sobre su aplicación en distintos ámbitos, particularmente en el tributario[3], donde históricamente ha primado un enfoque restrictivo en la interpretación de los derechos de los contribuyentes.

En este contexto, resulta imprescindible analizar cómo estas modificaciones inciden en la relación entre los contribuyentes y la administración tributaria, evaluando sus efectos en la seguridad jurídica y la tutela de los derechos de los particulares.

La incorporación de nuevas reglas en el procedimiento tributario supone un desafío tanto para los órganos encargados de la verificación y control, como para los administrados, quienes pueden ver alteradas las reglas tradicionales de su vínculo con el fisco. En el ámbito del procedimiento tributario, la aplicación del silencio positivo plantea desafíos y oportunidades. Tradicionalmente, la administración tributaria ha operado bajo principios de legalidad y control estricto de su accionar, lo que hace que la presunción de aceptación tácita genere interrogantes sobre su alcance y límites.

En las siguientes líneas se propone examinar el impacto de este cambio normativo, su compatibilidad con el régimen tributario vigente y los posibles desafíos de implementación. Para ello, se abordará en primer término el derecho de los administrados a obtener una decisión fundada y el instituto del silencio. Seguidamente, se analizará la aplicación de la figura en el procedimiento tributario y las implicancias de su aplicación en el ámbito tributario, con especial énfasis en la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes.

II. El derecho a peticionar y obtener una respuesta por parte de la Administración.

Es bien sabido que la administración tributaria tiene el deber -legalmente impuesto[4]-, de resolver las peticiones que los contribuyentes le someten a su consideración. Además, debe hacerlo de manera fundada y en tiempo oportuno. El derecho a peticionar ante las autoridades reconocido en el artículo 14 de la

[1] B.O. 08/07/2024.

[2] La regulación del silencio positivo tiene antecedentes en otros países, como Italia, a través de la ley 241, de 1990; Francia, a través de la Ley 2013-1005, del 12/11/2013; y España, en la Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas 39/2015, en su art. 24.

[3] Cabe recordar que conforme lo establece el art. 116 de la Ley 11.683, será de aplicación supletoria la ley de Procedimientos Administrativos en todo lo no previsto en el Título I de la normativa tributaria nacional.

[4] HUTCHINSON, Tomás, Régimen de Procedimientos Administrativos, Edit. Astrea, Bs. As., 1992, pág. 172.

Constitución Nacional[5], necesariamente conlleva para la Administración Fiscal la obligación de brindar una respuesta[6].

Este deber no es sólo una exigencia de eficiencia administrativa, sino también una garantía fundamental para los ciudadanos, en tanto protege el ejercicio de derechos frente al poder estatal y permite evitar arbitrariedades en la actuación de los organismos fiscales. La falta de decisión, así como la emisión de resoluciones fuera de plazo, constituyen conductas irregulares que perjudican a los particulares y atentan contra el accionar eficaz de aquella[7].

Lo expuesto se deriva de uno de los principios rectores del procedimiento administrativo: el debido proceso o procedimiento adjetivo, consagrado expresamente en el artículo 1, inciso f) de la LNPA. Dicho principio constituye una garantía esencial para los administrados frente a la exorbitancia de las facultades de la administración, como corolario del derecho de defensa en juicio ampliamente reconocido por la Constitución Nacional.

El derecho a recibir una respuesta expresa no solo es una exigencia del debido proceso, sino también un presupuesto esencial de la seguridad jurídica. La incertidumbre generada por la inacción administrativa afecta la previsibilidad de los contribuyentes en la toma de decisiones económicas y fiscales, pudiendo incluso derivar en situaciones de indefensión[8]. La falta de respuesta en cuestiones trascendentales como la devolución de tributos indebidamente abonados, la concesión de beneficios fiscales o la resolución de pedidos de compensación, genera una afectación directa al principio de certeza, que es esencial en el derecho tributario.

No debe pasarse por alto que, en última instancia, la Administración Pública—y, en este caso específico, la Administración Tributaria—está al servicio del ciudadano. Por ello, tiene la obligación de garantizar la eficacia y la calidad en la prestación de los servicios a su cargo[9].

[5] En este sentido, resulta trascendente lo sostenido por Greco, en cita a Montes de Oca *"Este derecho se explica por sí mismo; es el más absoluto que puede concebirse, porque, como se ha dicho y repetido, supone en el que peticiona la convicción de que la autoridad a quien se dirige tiene plena facultad para acordar o negar lo solicitado. Los monarcas más absolutos, los déspotas más odiosos, han otorgado el derecho de petición a sus subordinados, y lo han hecho porque diciéndose casi siempre los tutores de su pueblo, han debido mostrarse solícitos para recibir las quejas que se le dirigieran"* (Grecco, Carlos M., Sobre el silencio de la administración, LA LEY1980-C, 777).

[6] Se encuentra consagrado Convencionalmente en el art. 24 de la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre que reconoce que "*Toda persona tiene derecho de presentar peticiones respetuosas a cualquier autoridad competente, ya sea por motivo de interés general, ya de interés particular, y el de obtener pronta resolución".*

[7] En relación a ello, en la sentencia dictada en autos "SIRI JORGE GUSTAVO S/AMPARO", Sala B, Tribunal Fiscal de la Nación, Expte. N° 44.820-I, de fecha 19/10/2015 se señaló *"la Administración tiene la obligación de resolver las cuestiones que se someten a su consideración, ya sea dentro de los plazos fijados por la ley o en un tiempo prudencial, contando para ello con amplias facultades según la ley procesal a fin de evitar causar un perjuicio al contribuyente."*

[8] Podemos inferir que la seguridad jurídica en materia tributaria, puede resumirse, en la noción de previsibilidad, resultando un elemento fundamental de todo sistema tributario y la principal consecuencia de la constitucionalización del tributo, pues sólo la seguridad de un ordenamiento de consecuencias previsibles garantiza el contraste constitucional de las normas tributarias y la interdicción de la arbitrariedad de los operadores del derecho (García Novoa, César, "Aplicación de los Tributos y Seguridad Jurídica", Revista Derecho y Sociedad, Universidad Católica del Perú, año 2006.)

[9] La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (CNACF) Sala

Queda claro, entonces, que el ciudadano no solo tiene derecho a una decisión expresa por parte de la Administración, sino que, además, esta respuesta debe ser expedita. Esto implica, fundamentalmente, que las solicitudes presentadas por los contribuyentes deban ser resueltas de manera oportuna mediante la emisión del acto administrativo correspondiente.

A pesar de este deber, en numerosas ocasiones, la administración incumple este mandato legal o responde con demora debido a diversos factores de índole práctica, como la sobrecarga de trabajo, la falta de personal con capacidad resolutiva, la ausencia de criterios uniformes en la interpretación normativa, la burocratización excesiva de los procedimientos, la insuficiencia de recursos tecnológicos, la falta de capacitación del personal, entre otras cuestiones[10]. Sin embargo, si bien estas razones pueden entenderse en términos operativos, su ausencia de respaldo jurídico conlleva un impacto negativo en la reputación de los servicios a su cargo[11].

Cabe recordar, que resulta inoponible al administrado la invocación del cúmulo de tareas o la complejidad de la decisión, sin acreditar —al mismo tiempo— las circunstancias excepcionales que impidan el eficiente y efectivo despliegue de sus recursos, ya que el volumen y la complejidad son dos características involucradas en la función administrativa[12].

A mayor abundamiento, el incumplimiento de la obligación de responder genera un doble perjuicio. Por un lado, impide que los ciudadanos accedan a un pronunciamiento administrativo en tiempo oportuno,

V, "Landwer Inversiones S.A. y otro c. EN-AFIP-DGI s/ dirección general impositiva" (Expte. N° 42000/2018), sentencia del 22/08/2023, con cita a Ponce Solé ha dicho que *"[...] el derecho a una buena administración no es sólo un paraguas que se limita a englobar un conjunto de principios y derechos relativos al procedimiento administrativo debido o justo. La idea de una buena administración incorpora, por sí misma, la necesidad de que al ejercerse poder público (por el gobierno o la Administración) dicho ejercicio se vehicule mediante un procedimiento de toma de decisión que permita garantizar el análisis y la toma en consideración diligente y con el debido cuidado de los hechos, derechos e intereses relevantes [...]" (Juli Ponce Solé, "El derecho a una buena administración y el derecho administrativo iberoamericano del siglo XXI" en, AAVV, "El control de la actividad estatal", Tomo I, Asociación de Docentes Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Universidad de Buenos Aires, 1° Ed., 2016, página 237)*.

[10] GORDILLO expresa *que "el arma más fuerte que tiene la administración contra el administrado en el procedimiento administrativo es el silencio, la demora, la inercia, la inexpresividad: Frente a las urgencias empresariales o privadas, el lento pero inexorable transcurso del tiempo sin que se produzcan los necesarios pasos o etapas del procedimiento hacia una resolución final, o sin que luego de ésta se resuelvan los recursos administrativos, produce un efecto profundamente lesivo al derecho del administrado*. Ver GORDILLO, Agustín, "Tratado de derecho administrativo y obras selectas el procedimiento administrativo", Agustín Gordillo; dirigido por Marcelo A. Bruno dos Santos. - 1a ed. - Buenos Aires, pág. 589.

[11] Cámara Nacional Federal en lo Contencioso Administrativo, Sala II, sentencia del 6/6/11 en autos Rosas c. Estado Nacional "*No decidir o decidir fuera de plazo constituyen conductas irregulares de la Administración que perjudican al particular y atentan contra el accionar eficaz de aquella*".

[12] CNCAF, Sala IV, "Metalúrgica Duroll SRL C/ EN-M Economía-Secretaría Industria y Desarrollo Productivo-Expte. 1500168 /22 s/Amparo por Mora", Expte. 47028/2023, sentencia de fecha 30/04/24. En idéntico sentido, se expidió la Sala, en "Belgrano, Lucio Gastón c/ Universidad de Buenos Aires - ley 24521 s/ amparo por mora", causa nº 525/2022, sentencia de fecha 17/5/22.

afectando el ejercicio de sus derechos[13]. Por otro, compromete la transparencia y previsibilidad de la Administración, minando la confianza en las instituciones. La mora administrativa no solo constituye una irregularidad desde el punto de vista normativo, sino que también puede derivar en un menoscabo patrimonial para el contribuyente, especialmente en aquellos casos donde se encuentra involucrado un crédito fiscal o el reconocimiento de un derecho subjetivo.

La exigencia de que la Administración se pronuncie de manera expresa ante las peticiones de los ciudadanos no solo responde a un mandato constitucional y legal, sino que también constituye un principio esencial del Estado de derecho. La omisión o dilación en la respuesta compromete la publicidad y transparencia de los actos de gobierno, afectando la confianza de los ciudadanos en la Administración y generando un perjuicio concreto a quienes dependen de una resolución oportuna para ejercer plenamente sus derechos.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación sobre el particular tiene dicho que "*La omisión de pronunciarse de manera expresa por la administración pública, cuando estuviera obligada a ello, quebranta gravemente con la facultad de los ciudadanos de obtener una respuesta fundada a sus reclamos, la que integra y compone el derecho de defensa y tutela administrativa efectiva, protegido constitucionalmente*".[14]

El derecho a obtener una respuesta por parte de la Administración no es una mera formalidad, sino una garantía esencial que protege a los ciudadanos frente a la inacción del Estado. La mora administrativa y la omisión de resolver afectan el principio de seguridad jurídica, generan incertidumbre y pueden causar un perjuicio económico real para los contribuyentes. Es imperativo que la Administración Tributaria adopte mecanismos que garanticen el cumplimiento efectivo de este deber, asegurando que las respuestas sean oportunas, fundadas y ajustadas a derecho.

III. El silencio de la administración. Las modificaciones introducidas por la Ley de Bases.

Cuando un particular presenta una solicitud o formula una pretensión ante la Administración, es de esperar que, dentro de un plazo razonable, reciba una respuesta expresa —ya sea favorable o desfavorable— mediante la emisión del acto administrativo correspondiente. Sin embargo, la práctica demuestra que, en numerosas ocasiones, los órganos administrativos competentes no cumplen con este deber de responder de manera expresa y oportuna. Frente a esta inactividad, el instituto del silencio administrativo emerge como respuesta, al permitir que los particulares accedan a la jurisdicción pese a la ausencia de un acto expreso.

En palabras de LIMA "*el silencio administrativo puede definirse como una ficción que la ley establece en beneficio del interesado y en virtud del cual se considera estimada (silencio positivo) o desestimada (silencio negativo) la solicitud de aquél cuando la administración*

[13] Ante el silencio o la demora en la resolución de los trámites administrativos existe un remedio judicial todavía más específico que la acción de amparo en sentido lato, que es el denominado "amparo por mora" del art. 28 de la ley 19.549, LNPA.

[14] CSJN ,"Durusse de Fernández, Graciela Belkis c/ Provincia de Santa Fe s/ recurso contencioso de plena jurisdicción", Fallos, 308: 633, 24/04/1986.

incumple el deber que tiene de resolver y se dan los demás requisitos exigidos por la ley"[15]. La esencia del silencio administrativo es que consiste en una anomalía grave de la organización administrativa al quebrar la dinámica positiva que está obligada a llevar la Administración[16].

Históricamente, en el ámbito del derecho argentino el principio general era que, ante la falta de pronunciamiento por parte de la Administración, la omisión tenía efecto desestimatorio, salvo norma expresa en contrario. Los ejemplos de silencio positivo en la legislación argentina eran muy escasos y, de poca utilización[17].

La única solución que disponía la LNPA, en su art. 10, ante el silencio administrativo era la facultad del particular de interpretarlo como negativa, alternativa ésta que lo colocaba frente a la necesidad de promover un proceso judicial para superar, al fin de varios años —cuando no de una década— el obstáculo creado por la pasividad de la administración[18].

Actualmente, el art. 10, inc. a) de la LNPA mantiene el principio general de que el silencio se interpreta de modo negativo, al disponer que *"cuando se tratare de pretensiones que requieran de ella un pronunciamiento concreto, se interpretarán como negativa. Sólo mediando disposición expresa podrá conferirse al silencio sentido positivo"*.

Esto es, en la redacción actual de la norma la solución se mantiene, pero se ha acortado el plazo en que se produce el silencio, al no ser ya necesario solicitar pronto despacho y aguardar 30 días, con lo que el silencio negativo quedará configurado —como regla general— a los 60 días de la presentación del particular[19].

Como se mencionó anteriormente, la principal reforma introducida con la sanción de la Ley N.º 27.742 es la incorporación del silencio positivo en nuestro derecho positivo. La inactividad silencial con efecto positivo tiene por característica que, ante una petición, el silencio o el transcurso de los plazos, sin que la administración se pronuncie, posibilita que el administrado considere que la misma se ha concedido[20].

---

[15] Lima, Fernando E. Juan "El silencio de la administración y la habilitación de la instancia judicial", en Una mirada desde el fuero contencioso administrativo federal sobre el derecho procesal administrativo, pág. 147, 1° edición, Buenos Aires, FDA, 2012. Publicado en www.gordillo.com

[16] Debono, Leonardo F. "Reafirmación del silencio de la Administración como garantía a favor del particular", TR LALEY AR/DOC/3950/2009.

[17] Por ejemplo, cabe citar la Ley N.º 26.522 de Servicios de Comunicación Audiovisual, que lo prevé para las autorizaciones de transmisiones. Del mismo modo, lo hace el Decreto N.º 599/2024, que aprueba la reglamentación del Código Aeronáutico y establece el sentido positivo respecto de las autorizaciones para la realización de trabajo aéreo. Otro supuesto especial de silencio positivo es la aceptación tácita de la renuncia de los funcionarios nacionales. Puntualmente, el art. 22 de la Ley N.º 25.164 establece que la renuncia es el derecho a concluir la relación de empleo produciéndose la baja automática del agente a los treinta (30) días corridos de su presentación, si con anterioridad no hubiera sido aceptada por autoridad competente.

[18] Mairal, Héctor A. - Veramendi, Enrique V., "La reforma de la Ley de Procedimientos Administrativos", TR LA LEY AR/DOC/1777/2024.

[19] Se establece que *"[s]i las normas especiales no previeren un plazo determinado para el pronunciamiento, éste no podrá exceder de sesenta [60] días. Vencido el plazo que corresponda, el interesado podrá dar por configurado el silencio de la Administración"*.

[20] Aberastury, Pedro "El Silencio de la Administración en la Ley Nacional de Procedimiento Administrativo", en Bases para la Libertad en el Derecho Administrativo Argentino - Tomo Amarillo / Enrique Alonso Regueira, 1a. edición - Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Asociación de Docentes de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires, 2025, pág 250.

La reforma prevé que, cuando la ley exija al particular obtener una autorización administrativa para poder llevar a cabo determinada conducta, el silencio de la administración durante el plazo previsto para resolver deberá entenderse como respuesta positiva. Lo hace en los siguientes términos *"cuando una norma exija una autorización administrativa para que los particulares puedan llevar a cabo una determinada conducta o acto en el marco del ejercicio de una facultad reglada de la Administración, al vencimiento del plazo previsto para resolver sin haberse dictado resolución expresa, el silencio tendrá sentido positivo. La estimación por silencio administrativo tiene a todos los efectos la consideración de acto administrativo finalizador del procedimiento*"[21].

El artículo 65 bis del DR de la LNPA establece que, a los efectos del inciso b) del artículo 10 de la LNPA, se considera "autorización administrativa" al acto por el cual la Administración habilita el ejercicio de un derecho preexistente del administrado tras verificar el cumplimiento de las condiciones requeridas.[22]

Por su parte, artículo 65 *quater*, cobra relevancia al fijar los requisitos para la configuración del silencio positivo, estableciendo dos condiciones:

1. el cumplimiento del plazo previsto en el trámite puntual o sesenta días y

2. el cumplimiento de las condiciones reglamentarias o normativas previstas para el trámite.

Configurado el silencio positivo, el administrado podrá tramitar la inscripción registral, emisión del certificado o autorización pertinente, la cual será otorgada en un plazo no mayor a quince días.

El efecto que la ley le asigna al silencio positivo es la de un verdadero acto administrativo. En lo que aquí interesa este mecanismo, que implica la aceptación tácita de una solicitud administrativa ante la falta de respuesta en un plazo determinado, representa un cambio sustancial en la dinámica entre la administración y los administrados.

Como se ha señalado, una vez configurado el silencio positivo, el administrado podrá gestionar la inscripción registral, la emisión del certificado o la autorización correspondiente, las cuales deberán otorgarse en un plazo no mayor a quince días. El acto regular dictado por la administración adquiere estabilidad desde su notificación al particular. En consecuencia, una vez notificado, la administración solo podrá impugnarlo

[21] La norma expresamente exceptúa de este principio a las cuestiones de salud pública, medio ambiente, prestación de servicios públicos o invocación de derechos sobre el dominio público, así como otros que establezca la reglamentación.

[22] De este modo, el art. 65 bis del reglamento se ocupó de distinguir entre una autorización y un permiso. Lo hace en los siguientes términos "*se entenderá por autorización administrativa al acto mediante el cual la administración habilita el ejercicio de un derecho preexistente del administrado una vez verificado el cumplimiento de las condiciones para su dictado*". De forma concordante establece que el silencio positivo "*no alcanzará a los permisos, entendidos como los actos administrativos que excepcionalmente otorgan un derecho frente a una prohibición establecida por la normativa*". La norma también aclara que la denominación del acto será indistinta a efectos de su calificación como autorización.

mediante la acción judicial de lesividad para solicitar su anulación[23].

IV. El silencio positivo en el ámbito del procedimiento tributario

En el ámbito del derecho tributario, el silencio administrativo positivo adquiere una dimensión particular debido a la naturaleza específica de las relaciones entre el fisco y los contribuyentes. La incorporación de este instituto en el procedimiento tributario tiene el potencial de reconfigurar la relación entre los sujetos pasivos y el fisco, tradicionalmente caracterizada por una marcada asimetría[24]. Al otorgar a los contribuyentes un mecanismo que limita la discrecionalidad de la administración, se fortalece su posición y se promueve una relación más equilibrada y transparente.

Uno de los principales efectos del silencio positivo en el ámbito tributario es su capacidad para brindar certeza a los contribuyentes. En un sistema donde los procedimientos y trámites tributarios suelen extenderse excesivamente, el reconocimiento expreso de que la falta de respuesta de la administración equivale a una resolución favorable no solo agiliza la interacción entre el fisco y los administrados, sino que también contribuye a la reducción de la litigiosidad[25]. De este modo, los contribuyentes no se verán obligados a iniciar acciones judiciales para hacer valer un derecho ya reconocido por la normativa

[23] Sobre la cuestión se ha expuesto que "*una vez configurado el silencio positivo al que se refiere el art. 10 de la LNPA según las reformas introducidas por la Ley de Bases, si la Administración resolviera que dicho acto –tal como lo llama la ley– no se ajusta al principio de juridicidad, deberá anularlo de oficio en sede administrativa o iniciar el proceso de lesividad, según corresponda*" (Comadira, Gabriel F. "Primeras reflexiones sobre la anulación, suspensión de oficio del acto administrativo estable y la acción de lesividad en la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos reformadas por la Ley de Bases", en Bases para la Libertad en el Derecho Administrativo Argentino - Tomo Amarillo / Enrique Alonso Regueira ... [et.al.] 1a. edición - Ciudad Autónoma de Buenos Aires : Asociación de Docentes de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires, 2025).

[24] Resulta interesante al respecto, la reflexión de LINARES LUQUE en "Las garantías constitucionales vs. los privilegios de la administración ¿Cuál es el rol de los jueces?, Estatuto del contribuyente en el Siglo XXI, 1ª ed., Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Erreius 2019, pág. 130, cuando expresa lo siguiente: "... tengo la sensación de que nos hemos ido acostumbrando al maltrato por parte de la administración tributaria, hemos transformado en algo normal la existencia de numerosos procedimientos en los que los particulares parecen estar colocados en la posición de súbditos que deben obtener la graciosa atención de la administración, debiendo superar el estado de desconfianza con el que suelen estar preconcebidos muchos regímenes reglamentarios. Nos hemos acostumbrados a que, cada vez con mayor frecuencia, muchos funcionarios y empleados de la administración tributaria nos transmitan la percepción de que no tienen el deber de adoptar decisiones motivadas".

[25] En los últimos años, se ha vuelto cada vez más frecuente la interposición de recursos de amparo por mora ante el Tribunal Fiscal de la Nación. Esta herramienta procesal es utilizada como un mecanismo para compeler a la Administración Fiscal a resolver, en tiempo oportuno, los trámites sometidos a su consideración

ni a soportar dilaciones indebidas derivadas de la inacción administrativa.

Su implementación se definió mediante la Decisión Administrativa N.º 836/24[26], que fijó las fechas a partir de las cuales deberá aplicarse el silencio con sentido positivo en los trámites que involucren autorizaciones administrativas, ya sea por la Plataforma de Trámites a Distancia (TAD) o aquella que se utilice para dichos trámites. En el caso de los procedimientos ante la Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA) alcanzados por esta práctica, rige desde el 1/12/2024.

Por su parte, el Decreto N. º 971/2024[27] aprobó dos listas en las que se enumeran taxativamente los procedimientos administrativos exceptuados o incluidos en la aplicabilidad del silencio con sentido positivo en la Administración Pública Nacional tanto centralizada como descentralizada.

Es importante destacar que tanto el listado de trámites excluidos del silencio administrativo positivo como el de aquellos a los que se aplica podrán ser actualizados por la Jefatura de Gabinete de Ministros. Esto se realizará previa presentación de un informe por parte de la Agencia de Recaudación de la Administración (ARCA) sobre la existencia de nuevos procedimientos.

A la fecha de emisión del presente, en el listado de trámites incluidos, (que, a la fecha, supera los 60), se encuentran las altas, bajas o recambio en materia de controladores fiscales, solicitud de certificados de residencia fiscal, solicitudes de modificación del estado administrativo de la CUIT -en todos los casos previstos en la Resolución general (AFIP) N.º 3832, excepto la solicitud de exclusión de la base de contribuyentes no confiables-, solicitudes de certificados de no retención en IVA, solicitudes de exención de entidades religiosas en el impuesto a las ganancias, reimputación de pagos a través del F399, solicitudes de compensación, entre otros[28].

Por su parte, entre los trámites excluidos podemos mencionar: las solicitudes de certificado de exención del impuesto a las ganancias (régimen general y simplificado), la modificación del estado administrativo de la CUIT en el caso de sujetos incluidos en la base de contribuyentes no confiables o caracterizados como sujeto no confiable en materia de seguridad social, la inscripción, permanencia y exclusión de los contribuyentes incluidos en el Registro de Beneficios Fiscales en el Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y Otras Operatorias.

En estos casos, si el organismo fiscal no se pronuncia dentro de los plazos establecidos por la normativa aplicable a cada trámite, o dentro del plazo residual de sesenta días cuando no exista un plazo específico, el silencio se interpretará con sentido negativo. En consecuencia, el interesado podrá interponer los recursos correspondientes o, alternativamente, optar por esperar la resolución del organismo fiscal.

[26] B.O. 26/08/2024.
[27] B.O. 01/11/2024

[28] El Decreto N. º 971/2024 consta de dos (2) Anexos. En el primero se aprueba el listado de los procedimientos administrativos exceptuados de la aplicación del silencio con sentido positivo. En el segundo, el listado de los procedimientos administrativos para la obtención de autorizaciones administrativas regladas de la Administración Pública Nacional centralizada y descentralizada a los que resultará de aplicación el silencio con sentido positivo contemplado.

V. Comentarios finales

Desde una perspectiva teórica, la introducción de este instituto tiende a equilibrar la posición de los contribuyentes frente a la Administración Tributaria, reduciendo la discrecionalidad estatal y lentitud en la resolución de las peticiones a ella sometida. Sin embargo, su aplicación práctica está sujeta a múltiples desafíos, incluyendo el de su acreditación. Es decir, la cuestión es cómo tener por acreditado que se logró la autorización por silencio[29]. A modo de ejemplo, respecto de los certificados de exclusión: ¿Bajo qué condiciones se emitirá el certificado? O en la reducción de anticipos, ¿bajo qué condiciones se registrará en cuentas tributarias?[30].

La norma no indica qué ocurre si dicha constancia no es entregada por la Administración Pública, dejando al ciudadano en un verdadero estado de inseguridad jurídica en tanto la actividad que pretende realizar ya ha sido autorizada pero no puede acreditar dichos extremos. En tal sentido, resulta fundamental que los contribuyentes cuenten con mecanismos administrativos claros y ágiles para obtener una certificación fehaciente de que el silencio ha operado a su favor, evitando obstáculos burocráticos o discrecionales por parte de la administración.

Las normas reglamentarias que establecen los procedimientos sujetos a esta figura constituyen un primer paso hacia su operatividad, pero será fundamental analizar su impacto efectivo en el tiempo. La evaluación de su aplicación permitirá determinar si este mecanismo contribuye a una mayor eficiencia en la gestión tributaria y a una mayor protección de los derechos de los contribuyentes, o si, por el contrario, introduce incertidumbres que puedan afectar el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales y la recaudación tributaria.

Asimismo, entendemos que el silencio administrativo positivo no puede convertirse en una herramienta que eluda la obligación estatal de resolver, sino que debe interpretarse como un mecanismo excepcional sujeto a estrictos límites, en resguardo de la seguridad jurídica y la tutela efectiva de los derechos de los administrados.

Este cambio es particularmente relevante en un contexto en el que la confianza en la administración tributaria es un factor clave para el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales. Un sistema que garantiza respuestas oportunas y previsibles contribuye a mejorar la percepción de los contribuyentes sobre la justicia y eficiencia del sistema tributario.

En definitiva, la incorporación del silencio positivo en el procedimiento tributario representa un avance en la tutela de los derechos de los contribuyentes y en la modernización de la gestión administrativa. No obstante, su implementación requiere un equilibrio adecuado entre las garantías de los administrados y la protección del interés fiscal, evitando distorsiones que puedan afectar la recaudación o la equidad del sistema impositivo.

[29] Gusman, Alfredo S.: “El silencio administrativo positivo. ¿Oasis o espejismo?”, LL, 15/2/2024, pág. 3

[30] Martínez, Paula A., Brandt, María I., Vergara, Sergio D., “La aplicación del silencio con sentido positivo a los trámites ante la ARCA”, Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE) ,10/01/2025.

FUNDAMENTOS DEL DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO

José Bellorini

I. Alcance de nuestra propuesta

Proponemos abordar en esta prestigiosa y tradicional publicación un planteo al conocimiento científico que actualmente integra el desarrollo de nuestra tesis doctoral y que venimos formulando hace ya mucho tiempo[1]. Y no se trata de un antojo o exquisitez semántica de cómo enunciemos al *derecho procesal tributario* o el orden en que coloquemos las palabras, sino porque de la forma o manera en que lo hagamos significará -ciertamente para nosotros- la ciencia ocupada de estudiar esta rama del conocimiento manifestado a través del fenómeno procesal y, por lógica, el bagaje del contenido de sus principios fundantes y unidades jurídicas.

La porción del derecho que estudia el proceso tributario resulta para nosotros un desafío científico en el que venimos trabajando desde ya hace un tiempo, y que está básicamente orientado a encontrar la correcta delimitación conceptual y redefinición de esta rama del conocimiento que lo cobija entre sus institutos, tratando así de lograr válidamente y con cierto rigorismo académico la postulación de una teoría general del derecho procesal tributario y su proceso como centro de escena en la que podamos -además- defender sus presupuestos y contenido.

Observamos desde hace tiempo que la práctica contenciosa como así la doctrina tributarista que la estudia, utiliza las voces "proceso" y "procedimiento" como género-especie y viceversa cuando en realidad tienen a nuestro criterio significados bien diversos que vale precisar como ya lo hiciera de antaño la doctrina administrativista[2]. Igualmente equívoca resulta la denotación utilizada muchas veces para referirse a la rama del conocimiento que estudia según el caso y que varían entre *procedimiento tributario*, *derecho tributario procesal* y *derecho procesal tributario*.

Una razón plausible o lógica que explica este fenómeno puede ser encontrada en que el propio legislador mediante la sanción de la ley 11.683 y sus modificaciones, haya abordado al procedimiento y al proceso tributario en un mismo cuerpo legal con

[1] Ver "Nulidades en el proceso tributario ante el Tribunal Fiscal de la Nación", en *Revista de Derecho Procesal – Nulidades*, 2007-I, Rubinzal Culzoni, Santa Fé, 2007, páginas 347 y siguientes; "La sentencia definitiva en el proceso tributario", en *Revista de Derecho Procesal – Nulidades*, 2008-II, Rubinzal Culzoni, Santa Fé, 2008, páginas 329 y siguientes; "¿Hacia la oralización del proceso tributario? (a raíz de la incorporación de la audiencia preliminar en el Tribunal Fiscal de la Nación según el nuevo artículo 173 de la ley de procedimiento tributario 11.683 t.o. en 1978)", *Revista de Derecho Procesal – Oralización*, 2020-II, Rubinzal Culzoni, Santa Fé, 2020, páginas 423 y siguientes; "Aproximación a una teoría general de la prueba tributaria", en *Procedimiento y Proceso Tributario*, Universidad Austral – Thomson Reuters La Ley, Buenos Aires, 2021, página 549 y siguientes.

[2] Se recomienda la lectura de dos trabajos muy importantes recientemente publicados en una Obra Colectiva en Homenaje al Prof. Agustín GORDILLO donde se recopila profundamente las lecturas y visiones de la doctrina administrativista respecto el ejercicio jurisdiccional de la función administrativa y los Tribunales fuera de la órbita judicial. Ver especialmente FRANCARIO, Fabio y OTRANTO, Piergiuseppe "La noción de jurisdicción administrativa en Agustín GORDILLO. Breve reflexiones sobre las trampas de los falsos amigos y las virtudes de los amigos sinceros" y MYLANTA, Claudia "Justicia administrativa. Esencia del sistema argentino", en *Studi in memoria di Agustin GORDILLO*, Editoriale Scientifica, Napoli, Italia, año 2025.

expresas remisiones a las leyes 19.549 y sus modificaciones de procedimiento administrativo y al código procesal civil y comercial de la nación respectivamente, logrando en algunos casos ciertas confusiones científicas y, por ende, prácticas en su aplicación normativa distorsionadas como sucede en materia de la gestión probatoria[3] en el manejo de casos complejos.

De allí que cuando se interpreta adecuadamente una situación, cuando se entiende claramente un determinado instituto y su operatividad, allí entonces esa realidad dejó de ser compleja. Entonces, la importancia que tiene el derecho adjetivo en este devenir se refleja en su instrumentalidad, pues para que el derecho sustancial siga siendo útil y operativo requiere inexorablemente del apoyo incondicional que viene de la mano del derecho procesal[4].

En este trabajo proponemos con las limitaciones del conocimiento científico por todos conocidas -y, por ende, con la consciente funcionalidad que tal tarea supone- definir al derecho procesal tributario fijando el contorno de su contenido y elementos que lo informan como presupuestos fundantes y la ciencia que lo estudia.

Sostenemos que los márgenes conceptuales del derecho procesal como fueran concebidos originalmente en la ciencia clásica, ya hace tiempo se encuentran desplazados más allá de las fronteras del poder judicial como recientemente hacíamos referencia en el apartado anterior y donde el proceso tributario que se lleva adelante en su sede resulta principalmente su objeto de estudio.

La prueba empírica que nos permite demostrar nuestra tesis son al menos tres manifestaciones propias que han irrumpido la ciencia procesal. Las dos primeras nacieron desde la legislación en la creación de un Tribunal Fiscal mediante el dictado de la ley 15.265 el día 23.01.1960 y la eliminación de la regla *solve et repete* para acceder al control jurisdiccional de la actividad administrativa previa equiparando así y en pie de igualdad a las partes en el proceso[5], mientras que desde el punto de vista jurisprudencial la manifestación procesal vino dada con la convalidación del ejercicio jurisdiccional de la actividad administrativa en cabeza de la Corte

[3] Lamentablemente vemos con cada vez más frecuencia que en procedimientos de determinación de oficio y vistas conferidas e incluso ya en actos de ajuste (conf. artículos 17 y siguientes de la ley aplicable), el yerro conceptual de la administración en ejercicio de su función administrativa señala al tratar planteos probatorios que *"que previo a analizar los argumentos expuestos en el escrito presentado, mediante los cuales intenta fundamentar su postura, teniendo en cuenta para ello todos los elementos de hecho y derecho colectados en el marco del presente procedimiento, debe precisarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo pronunciarse acerca de aquellas que sean conducentes para sustentar sus conclusiones"*, cuando va de suyo que le corresponde al juez administrativo actuante tratar una y cada una de las pruebas ofrecidas por el administrado en orden a los principios que informan el procedimiento tributario; la inmediación y búsqueda de la verdad material de los hechos involucrados. Es decir, mediante la cita de precedentes judiciales, la función administrativa se arroga potestades propias de los jueces del poder judicial en la gestión probatoria de los casos traídos a resolver, cuando los "jueces administrativos" están, justamente, obligados a tratar todas las cuestiones planteadas por el administrado. Otra clara prueba de la ensalada de conceptos nacida al amparo de no tener una base científica propia de lo que es el procedimiento administrativo por un lado (denominado por su especialidad procedimiento tributario), del derecho procesal tributario y su proceso como objeto de estudio.

[4] Rojas, Jorge Armando, *Sistemas cautelares atípicos,* Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 2009, páginas 23 y siguientes.

[5] De acuerdo lo fija el inciso b) del artículo 76 de la ley de rito fiscal.

Suprema al dictar *el leading case* "Fernández Arias"[6], en la medida que sea asegurado el control judicial suficiente posterior. Este precede del Alto Tribunal fue dictado a tan solo cinco meses después que comenzara a funcionar el citado Tribunal Fiscal.

Sin embargo, como consideramos que aún resta un abordaje ordenado y profundo de este asunto desde la ciencia del derecho procesal y su doctrina, proponemos una base definitoria como primer paso y con los errores que seguramente se irán puliendo en el tiempo.

II. Definición y denominación

II.A) El derecho procesal tributario es la disciplina jurídica que estudia el proceso tributario y su procedimiento, los principios fundantes y el sistema legal que lo informa como así también la naturaleza, límites y alcances de la actividad conjunta del tribunal legalmente habilitado para ejercer la función jurisdiccional y las partes titulares del derecho a la prestación de dicha función[7].

Y el estudio de esta rama del conocimiento científico se materializa a través del proceso como su manifestación más explícita, los sujetos procesales como la composición subjetiva de sus elementos, la pretensión procesal tributaria como el elemento objetivo que lo sustenta y, por último la jurisdicción como la actividad mediante la cual el Estado -a través del Tribunal Fiscal de la Nación[8]- asegura el cumplimiento de las normas jurídicas en aras de hacer "justicia fiscal"[9].

Sin perjuicio de haber asumido el riesgo que significa definir[10] un concepto jurídico,

[6] Fallos 247-646.

[7] Una disquisición: pudimos haber evitado dar una definición e incluso tomado un camino ciertamente más fácil sin riesgo asumiendo una posición *nominalistas* y entonces ceñirnos a denotar el derecho procesal como un conjunto de normas que regulan el proceso tributario en un sentido amplio; o bien *empíricos* y limitarnos solamente al estudio de la actividad jurisdiccional llevada a cabo por el órgano titular de tal función; e incluso *finalistas* de acuerdo al fin perseguido por esta rama del derecho. Otra salida menos decorosa hubiese sido tomar un camino *agnóstico* evitando cualquier tipo de definición. Sino, en cambio, haber fijado nuestra mirada desde un punto de vista *material* teniendo en cuenta la actividad procesal llevada adelante por los sujetos o por fin *orgánico* a partir del estudio de los órganos que la llevan adelante. Ni una ni otras, todas las visiones sirvieron para dar nuestra definición, errada e imprecisa seguramente, pero fieles a nuestra comprobación científica.

[8] Tampoco excluimos de los márgenes definitorios de nuestra disciplina, el estudio de otras y numerosas actividades que llevan a cabo los órganos procesales vinculadas a la organización del Tribunal, nombramientos de sus auxiliares (funcionarios y empleados), facultades disciplinarias y reglamentarias que tengan como objeto facilitar el pleno y efectivo desarrollo de su actividad jurisdiccional.
Si bien como es lógico presuponer que estamos en presencia de actividades ajenas al objeto por el cual el Tribunal Fiscal de la Nación fue creado; dirimir una cuestión entre uno o mas contribuyente y el Estado con motivo de una pretensión tributaria, su inclusión dentro de nuestra disciplina procesal tiene que ver más con centralizar el estudio de todas las funciones llevadas adelante (deberes y obligaciones) por los órganos que componen el máximo órgano fiscal jurisdiccional de la Nación.

[9] Que en alguna oportunidad definimos como "el resultado final, justo a derecho, desde un punto de vista procesal, de una controversia entre uno o más contribuyentes y el Estado, dictado por un órgano independiente cuya actividad jurisdiccional esté precedida de un debido proceso legal y de una ávida protección a los principios y garantías de los contribuyentes en materia tributaria". BELLORINI, José Ignacio, *Brevísimas notas sobre la Justicia Tributaria*, LL del día 18 de marzo de 2005, p. 1.

[10] En materia jurídica es ceñir en los límites estrechos de una fórmula compendiosa el ámbito o dominio, los límites, la naturaleza, la extensión y los caracteres de una disciplina jurídica frente a sus congéneres del sistema del Derecho. Toda definición es peligrosa, sostienen unos; es imposible definir con éxito, señalan otros, es inútil definir, concluyen algunos. DIAZ, Clemente A.,

consideramos necesario delimitar un marco y porción de estudio sin que ello signifique de ningún modo aislarnos del entorno del que se nutre la disciplina.

II.B) La definición propuesta contiene especial relevancia en la denominación que asumamos porque entendemos que la pertenencia a tal o cual rama de conocimiento resulta más que una simple cuestión semántica. Prueba de ello es que la doctrina no ha sido pacífica para denotar esta rama de la ciencia jurídica variando entre aquéllos que la sindican como "derecho tributario procesal" o "derecho procesal tributario"[11] y hasta quienes

Instituciones de Derecho Procesal, parte general, I, ob. cit., p. 5.

[11] Esta discusión ya se ha planteado en otras ramas de nuestra ciencia. Así lo ha puesto de manifiesto con claridad meridiana Casás respecto de la denominación "Derecho tributario constitucional" o "Derecho constitucional tributario". Al respecto, señala el autor que desde su perspectiva, en aquellos ordenamientos jurídicos en que la Constitución tipológicamente responde al modelo "racional-normativo" -esto es, viene conformada por un conjunto de "normas" fundamentalmente "escritas" agrupadas en un "cuerpo codificado" que propende a una "planificación racional" de la comunidad y del Estado- y que, además, establece "procedimientos diferenciados y especiales para su reforma" de los que se vale para la sanción de las leyes ordinarias a partir de la premisa de distinguir entre la naturaleza y forma de actuación del poder constituyente (originario o derivado) y los poderes constituidos, el corolario obligado conduce a referir el conglomerado de principios y reglas que nos ocupa como "Derecho constitucional tributario". Es que la situación de supremacía jerárquica de las normas colocadas en el vértice mismo del sistema jurídico hace que tal circunstancia sustantiva prime para la calificación de esas prescripciones, ya que, desde tal atalaya, enmarcan y disciplinan todo el Derecho –público y privado- de un país y dentro de él, al tributario. CASÁS, José Osvaldo, Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002, p. 44.
Ha sucedido lo mismo en materia penal. En ese sentido, GARCÍA BELSUNCE en el Prólogo a su obra Derecho Tributario Penal, (Depalma, Buenos Aires, 1985, p. XII) explica el porqué adoptó ese título y no otro que tenga referencia a la pertenencia de esa rama jurídica al Derecho Penal. En posición opuesta, Villegas sostiene que la denominación correcta es la de "Derecho penal tributario" y que si bien comparte la idea en que esta rama del derecho no se altera por la ubicación de las palabras en su denotación, lo cierto es que prefiere anteponer al término "tributario" la palabra "penal". Ver VILLEGAS, Héctor B. "Derecho Tributario Penal", en Tratado de Tributación, I, Derecho Tributario, v. 2, Astrea, Buenos Aires, 2003, p. 427/8; Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, octava edición, 1ra. reimpresión, Astrea, Buenos Aires, 2003, p. 525 y ss.; Régimen penal tributario argentino, Depalma, Buenos Aires, 1998, p. 6 y ss.
Por último, ha tratado autorizada doctrina de resolver el problema de si el derecho procesal administrativo es una rama del derecho

-incluso- directamente "procedimiento tributario" y "proceso tributario" sin detenerse sobre la disciplina a la que pertenece la ciencia que la estudia, sino con razonable criterio práctico entre la actividad llevada a cabo ante la Administración Fiscal, mientras que al proceso tributario como aquel seguido en sede del Tribunal Fiscal de la Nación[12] y ante los tribunales judiciales federales[13] que se despliega -este último recordemos- bajo las reglas del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación aunque con ciertas particularidades propias del sistema procesal tributario.

II.C) Tampoco existe opinión uniforme con relación al lugar donde debiera ubicarse científicamente esta porción de estudio, intentando esbozar una clasificación[14] entre las tres posiciones más sobresalientes. Están entre los que sostienen (i) la pertenencia de esta rama al derecho procesal en general; (ii) como una subdivisión del derecho tributario; o (iii) negando las dos anteriores la ubica dentro del derecho tributario como un todo orgánico, indivisible e insusceptible de sufrir segregación alguna.

Entre aquellas posturas que sostienen la pertenencia a la órbita del derecho procesal, Jarach sugiere -a pesar de la denominación con que denota esta rama jurídica- que las controversias que surgen entre los sujetos activos y pasivos de las relaciones

administrativo o es una rama del derecho procesal. DIEZ, Manuel María, Derecho Procesal Administrativo (lo contencioso administrativo), Plus Ultra, 1983, introducción, p. 9.

[12] GUILIANI FONROUGE, Carlos M. - NAVARRINE, Susana Camila, Procedimiento tributario y de la seguridad social, octava edición, actualizada y ampliada por Susana Camila Navarrine, Depalma, Buenos Aires, 2001; CASÁS, José O., "El marco constitucional del procedimiento y del proceso tributario", en ALTAMIRANO, Alejandro C., AAVV, Procedimiento Tributario, Biblioteca de Derecho Tributario, Universidad Austral, Ábaco, Buenos Aires, 2003, p. 37. El autor señala, como el título de su artículo muestra, que "corresponde distinguir entre los procedimientos tributarios que se desarrollan en el ámbito de la Administración y el proceso tributario (con carácter de contienda) que se cumple por ante órganos jurisdiccionales independientes de la Administración activa y, más plenamente, ante las distintas magistraturas que integran el Poder Judicial". De ello se deduce que para el Prof. Titular de Finanzas Públicas y Derecho Tributario de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires, el marco diferencial de los conceptos "proceso" y "procedimiento" tiene que ver con (i) el ámbito en donde se lleva a cabo la actividad procesal; (ii) la existencia de una contienda; y (iii) la presencia de un tercer órgano independiente de la Administración activa que lo resuelva; FOLCO, Carlos María, Procedimiento tributario. Naturaleza y estructura, Rubinzal Culzoni, Santa Fé, 2000, p. 413.

Otra doctrina agrega a su vez una distinción de la voz proceso en función a la instancia en que se desarrolla, sea ante el Tribunal Fiscal de la Nación o ante los estrados judiciales. Al primero, lo denomina proceso jurisdiccional tributario; al segundo proceso judicial tributario. MARTÍN, José María - RODRÍGUEZ USÉ, Guillermo F., Derecho Tributario Procesal, Depalma, Buenos Aires, 1987, p. 5.

[13] En este trabajo nos limitaremos a abordar el bloque normativo federal en tanto -y más allá de ciertos matices- los ordenamientos locales siguen de alguna manera la senda nacional.

[14] La agrupación de los objetos en clase -llamada clasificación- es un acto intelectual que en la mayoría de los casos cumplimos inadvertidamente, pues (...) nos es inculcado junto con el lenguaje.

Todo lenguaje, en la medida en que se halla compuesto por palabras de clase, presupone un complejo sistema de clasificaciones, y; aunque los idiomas de culturas semejantes tienden a adoptar clasificaciones parecidas, cada lenguaje tiene sus propias peculiaridades.

La clasificación es un hecho cultural y, en ocasiones, meramente individual. No hay, pues, clasificaciones verdaderas ni clasificaciones falsas, tal como no existen nombres verdaderos ni falsos para cada objeto. Hay clasificaciones aceptadas o poco conocidas, útiles o inútiles (para algún fin determinado), fructíferas o estériles (en alguna dirección determinada). GUIBOURG, Ricardo A. – GHIGLIANI, Alejandro M. – GUARINONI, Ricardo V., Introducción al Conocimiento Científico, Eudeba, Buenos Aires, 2003, p. 39.

jurídico-tributarias se dirimen a través del proceso tributario. Así es que señala que el conjunto de normas y principios que gobiernan dicho proceso constituye el Derecho Tributario Procesal que pertenece, como rama científica, al Derecho Procesal[15]. Igualmente el profesor uruguayo Valdez Costa quien sostiene que el derecho procesal tributario, se le considere o no incluido dentro del contencioso-administrativo en general, integra el derecho procesal y no el administrativo[16].

Hay, en cambio, otras posturas en doctrina que señalan que esta materia comprende un sector del derecho caracterizado por incluir instituciones del derecho procesal civil, ..., de procesal penal, ..., de derecho procesal administrativo, ..., por lo cual discrepan que sea encuadrado dentro del derecho procesal y sí ubicarlo como subdivisión del derecho tributario[17].

Una tercera posición en doctrina que sostiene la pertenencia a la órbita del derecho tributario a secas como unidad conceptual propia como un todo orgánico e indivisible que no admite segregaciones. Giuliani Fonrouge no acepta la idea de la autonomía científica restringida al aspecto sustancial, ni el derecho procesal tributario y el derecho penal fiscal como disciplinas independientes, .., así como cualquier otro concepto de la misma índole, que se traduzca en parcelamientos del derecho fiscal[18].

---

[15] JARACH, Dino, Curso Superior de Derecho Tributario, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969, p. 16 y siguientes.

[16] Por lo tanto, son de plena aplicación en él los principios fundamentales del derecho procesal, entre ellos el de la igualdad de las partes y el de la idoneidad de los jueces. VALDÉS COSTA, Ramón, Instituciones de derecho tributario, Depalma, 1992, Buenos Aires, p. 17; Curso de derecho tributario, I, Montevideo, 1970, p. 86; otra doctrina señala en ese mismo sentido, que el derecho procesal tributario es derecho procesal. La añadidura de "tributario" encierra únicamente un deseo de identificación: se pretende explicar que se abordan tan sólo las cuestiones procesales originadas en el tributo. VILLEGAS, Héctor B., Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, ob. cit., p. 451; asimismo, se ha dicho en otra oportunidad que bajo el título de derecho tributario procesal se reúne y sistematiza todo el conjunto de normas que regulan la actividad jurisdiccional cuyo objeto es dirimir las diversas clases de contiendas relacionadas con la materia tributaria. Esas normas, por supuesto, pertenecen en realidad a una disciplina autónoma de las ciencias jurídicas –el derecho procesal-, y por este motivo la subdivisión que tratamos sólo explica su inclusión como capítulo del derecho tributario, justamente, en consideración a la propia naturaleza de las controversias o disputas que se encauzan mediante sus disposiciones. MARTÍN, José María y RODRÍGUEZ USÉ, Guillermo F., Derecho Tributario General, segunda edición, Depalma, Buenos Aires, 1995, p. 257.

[17] GARCIA VIZCAÍNO, Catalina, El procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y sus instancias superiores, Depalma, Buenos Aires, 1986, p. 1; Derecho Tributario, II, Depalma, segunda edición, Buenos Aires, 2000, p. 78/9.

[18] GUILIANI FONROUGE, Carlos M., Derecho financiero, II, sexta edición actualizado por Susana C. NAVARRINE y Rubén O. ASOREY, Depalma, Buenos Aires, 1997, p. 813. Para cierta doctrina, esta concepción tiende a confundir, a comprender bajo un mismo instituto relaciones jurídicas distintas. Sería, a su entender, lo mismo que reunir en una unidad conceptual el Derecho Civil y el Derecho Procesal o el Derecho Penal y el Derecho Procesal Penal. JARACH, Dino, Curso Superior de Derecho Tributario, ob. cit., p. 17.

En otra oportunidad dijo el mismo autor al prologar su segunda edición de El hecho imponible, que sobre las denominadas subdivisiones del derecho tributario que no hay "reparo alguno en reconocer que el derecho tributario merece ser estudiado en todos sus aspectos, pero sigo sosteniendo que la visión de conjunto no puede excluir el análisis y la clasificación que antecede, aunque se acepte como criterio científico fundamental la unidad del derecho, ante la cual no sólo deberían olvidarse todas las subdivisiones del derecho tributario, sino también la existencia misma de éste, del derecho constitucional, administrativo, procesal, civil, penal, internacional, público y privado como ramas del derecho". JARACH, Dino, El hecho imponible, tercera edición, reimpresión, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2001, p. XVII.

II.D) En nuestra opinión el derecho procesal tributario pertenece a la ciencia del derecho procesal como una porción específica de conocimiento que todavía está en vísperas de su plenitud y unidad conceptual y de la que recién ahora -y apenas- podemos ver su enorme inmensidad sin negar tampoco una notable zona de confluencia entre el derecho tributario y derecho procesal y por sobre todas las cosas una materia de estudio de una innegable participación interdisciplinaria legal y la ciencia contable.

III. La enseñanza del derecho procesal tributario en el ámbito universitario

Nadie duda que la enseñanza universitaria resulta el ámbito intelectual más importante de debate y discusión científica. O al menos así debiera serlo. Abordar de manera íntegra el estudio del derecho procesal tributario nos exige que al menos efectuemos una mínima referencia a los procedimientos de enseñanza de nuestra disciplina. Tanto en la carrera de abogacía como así también en las de postgrado.

III.A) De los informes presentados por las Facultades de Derecho y Ciencias Jurídicas de las Universidades invitadas al "III Encuentro Nacional de Profesores de Tributación"[19] se desprende que de la Carrera de Abogacía de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires (regida en esos tiempos por el Plan de Estudios aprobado por Resolución del Consejo Superior nº 809/85[20]) un alumno -a excepción de los que cursen la Orientación en Derecho Tributario o de aquel que siguiendo una orientación diferente a aquélla elija materias de libre disposición de nuestra disciplina- puede recibirse de abogado sin haber visto durante su carrera ni una unidad conceptual de Finanzas Públicas ni tampoco de Derecho Tributario. Es decir, como lo pusieran de manifiesto los Miembros Informantes de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires, "habrá un abogado en el foro que no ha recibido formación alguna respecto de esta rama del Derecho"[21]. Si bien esto no es nuevo, pues ya se había recomendado en el "I Encuentro de Profesores de Finanzas Públicas, Derecho Financiero y Tributario"[22] políticas

[19] Celebrado en la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF), los días 6 y 7 de julio del año 2000.

[20] Del día 24 de septiembre de 1985, cuya vigencia comenzó a regir el día 1° de enero del año 1986 para los alumnos que hayan ingresado a la Facultad a partir de esa fecha, provenientes del Ciclo Básico Común (C.B.C.). Ver Informe correspondiente a la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires, presentado por los Profesores doctores Horacio G. Corti y Gustavo J. Naveira de Casanova, Biblioteca de la AAEF.

[21] En ese sentido, sostienen que ello resulta grave por varios motivos, entre los cuales reseñan dos que parecen los fundamentales. En primer lugar, y específicamente en lo referido a la asignatura de Finanzas Públicas y a los contenidos del Derecho Financiero, puesto que no pueden ser ignorados por un abogado los lineamientos esenciales de la actividad económica del Estado (presupuesto, gasto público e ingreso público) desde el punto de vista jurídico, claro está. No parece de recibo que un profesional del Derecho obtenga su matrícula profesional sin haber recibido formación ni información alguna respecto de una parte central, importante cuantitativa y cualitativamente, del funcionamiento del aparato estatal. En segundo término, en lo relativo a la formación en Derecho tributario, asimismo parece grave que un operador jurídico ignore los lineamientos básicos de una rama del Derecho que regula una de las relaciones más duraderas que ligan a las personas con el Estado, no sólo en cuanto a las obligaciones sustantivas sino también en cuanto al cúmulo de deberes formales que han de ser considerados. Loc. cit.

[22] Realizado en la Ciudad de Buenos Aires, los días 25 y 26 de junio de 1987.
Vale destacar la misma preocupación más de treinta años antes, precisamente en las I Jornadas de Derecho Tributario organizadas por la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de Montevideo, a

universitarias en ese sentido donde expresamente se concluyó "la preocupación demostrada por la implantación de planes de estudio en los que no se incluyen las Finanzas Públicas, el Derecho Financiero y el Derecho Tributario como materias obligatorias de grado", afortunadamente la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires, por Resolución del Consejo Superior nº 3798/04, del día 6 de diciembre de 2004, dispuso aprobar -escuchando las propuestas sugeridas[23]- un nuevo Plan de Estudios para la Carrera de Abogacía y disponer de forma obligatoria para cualquier orientación del Ciclo Profesional Orientado (C.P.O.), la asignatura de *"Finanzas Públicas y Derecho Tributario"*[24].

Evidentemente es un gran avance académico el conseguido, más aún teniendo en cuenta a la importancia trascendental que reviste el derecho tributario para el Estado de derecho[25]. Sin embargo en lo que a nosotros importa, la porción de estudio que resulta el objeto de nuestra investigación tan sólo ocupa un minúsculo espacio dentro de la asignatura que se dicta

iniciativa del Instituto Uruguayo de Derecho Tributario, que se realizaron entre los días 15 al 20 de octubre de 1956, en donde se aprobó una moción presentada por el Prof. de Legislación Tributaria en la Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas en la Universidad de Sao Pablo, Rubens Gomez de Sousa, dirigida a las autoridades educacionales de todos los países latinoamericanos, donde no existía todavía cátedra de Derecho Tributario en las Facultades de Derecho, para que dichas autoridades estudien y propongan, en el más breve plazo posible, la creación de esa cátedra con el carácter de disciplina obligatoria en el currículo normal de los cursos jurídicos (el subrayado no pertenece al original). Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Director Enrique Sayagues Laso, Montevideo, Uruguay, 1957, p. 132.

[23] Ver CASÁS, José O., "Finanzas, Derecho Financiero y Derecho Tributario. Apuntes sobre su enseñanza en la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires", en Derecho Financiero. Primer Encuentro de Profesores de Derecho Financiero del MERCOSUR, Facultad de Derecho de la Universidad de la República Oriental del Uruguay, Fundación de Cultura Universitaria, Uruguay, 1999, p. 38.

[24] Las modificaciones al plan de estudios vigente dispuestas por esta resolución, comenzaron a regir a partir del 1° de enero de 2005 para los alumnos que habiendo cursado el Ciclo Básico Común ingresen en la Facultad de Derecho a partir de enero de 2005. Los alumnos que hubieran ingresado a la Facultad con anterioridad a enero de 2005 pueden solicitar cursar la carrera con las modificaciones dispuestas por la resolución. Para los alumnos que prefieran continuar con el plan actualmente vigente se dictarán cursos en la medida de la necesidad hasta el 31 de marzo de 2010 (art. 2º).

Hoy existe un texto ordenado según Exp UBA 45.501/2018, donde incluso en las materias optativas del plan de estudios "procedimientos y procesos tributarios" al "derecho tributario procesal, lo que denota el sentido de partencia -a diferencia de nuestra concepción- del estudio del proceso tributario desde el desde el derecho tributario sustantivo y no desde la ciencia del derecho procesal.

[25] Así lo puso de manifiesto a través de un anecdótico pero preciso ejemplo el Director de la Carrera de Especialización en Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, Prof. Esteban Urresti, al momento de exponer su Informe en el "III Encuentro Nacional de Profesores de Tributación", a decir que: "...el Derecho tributario existe porque existen unas normas jurídicas que crean los tributos y establecen el procedimiento para su aplicación.

El estudiante que se acerca, por primera vez, al Derecho Tributario, debería tener muy presente que los tributos son una realidad gracias al Derecho. Y además una realidad viva, social, injertada, por así decirlo, en una vida cotidiana de cada ciudadano de "a pie". Tan es así que quizás podría afirmarse, sin exageración, que a ninguna rama del Derecho vive hoy tan adherido (incluso cuando es a pesar suyo) el ciudadano, como lo está al Derecho Tributario, a diario, e incluso cuando duerme. Pocos habrán caído, así, en la cuenta -por establecer un ejemplo gráfico- que cuando en las horas de sueño, se mantiene conectada y en marcha la nevera de su vivienda, se está produciendo un consumo de energía eléctrica que comporta soportar, por obra de la ley, la carga del impuesto que grava su suministro, esto es, el IVA.." (en rigor este comentario pertenece al Catedrático Pérez de Ayala, pero que el citado tributarista hizo suyo).Ver Biblioteca de la AAEF.

-recordemos- de forma cuatrimestral, más allá que el alumno de grado podría remediar tal circunstancia cursando el Ciclo Profesional Orientado (C.P.O.) con Orientación en Derecho Tributario[26].

III.B) En el ámbito de las Carreras de Postgrado en Derecho Tributario dictadas por ejemplo en las Universidades de Buenos Aires y Austral o bien en el Máster en Derecho Tributario en la Universidad Católica Argentina[27], los contenidos de nuestra disciplina se agrupan todos ellos en un módulo titulado: "*Procedimiento Tributario*" repitiendo de alguna manera la circunstancia descrita anteriormente. Incluso la Comisión de Estudios de nuestra querida Asociación Argentina de Estudios Fiscales se denomina "Procedimiento Tributario". Tampoco en los cursos superiores de derecho procesal o la Asociación Argentina de Derecho Procesal existen ofertas académicas que aborden el derecho procesal tributario a diferencia de otros ofrecimientos como resulta en la Asociación Argentina de Derecho Administrativo para el derecho procesal administrativo.

III.C) A modo de reflexión y propuesta. Debemos profundizar el estudio académico y con ello la oferta universitaria de esta rama del saber jurídico a partir de una asignatura específica que aborde al proceso exclusivamente desde el punto de vista del derecho procesal. Es indudable la importancia que tiene para la formación de los estudiantes de grado o postgrado la asignatura procedimiento fiscal, pero también resulta insoslayable que al proceso tributario se lo aborde desde el derecho procesal puesto que resulta imposible conocerlo seriamente a partir de los contenidos previsto en la ley procesal actual que tan solo supone remisiones o bien repeticiones de otras normas procedimentales.

IV. Contenido del derecho procesal tributario en sentido estricto

IV.A) Una de las grandes causas que origina confusión cuando se aborda el derecho procesal tributario, sea posiblemente la forma en que se manifiesta esta disciplina dentro del universo normativo.

Este fenómeno no es nuevo, por ejemplo Palacio recuerda con relación al derecho procesal civil, que estas normas no se encuentran exclusivamente en los códigos de procedimientos ni en las leyes sobre organización y competencia de los órganos judiciales, en tanto las hay también -y en número considerable- en la Constitución Nacional y provinciales, en los códigos de fondo a que hace referencia el inciso 11 del artículo 75 de la Ley Fundamental como así en los distintos ordenamiento jurídicos nacionales y provinciales de la más diversa índole[28]. En el mismo sentido recuerda Clemente Diaz este fenómeno normativo, en oportunidad de formular su estudio sobre las formas jurídicas a través de las cuales se manifiesta el derecho procesal.

Pero en lo que importa y en lo que todos coincidimos, es que siendo el derecho procesal un fenómeno esencialmente

[26] No obstante ello y si bien esta orientación contiene asignaturas que abordan específicamente el estudio de "*Procedimientos y Recursos en materia Tributaria*" y también su aspecto práctico, ninguna agrupa -a diferencia de la asignatura que se dicta en la Orientación en Derecho Público sobre Derecho Procesal Administrativo- un módulo específico sobre "*Derecho Procesal Tributario*" que englobe el estudio de los contenidos procesales de esta disciplina más allá de los previstos por la ley 11.683 de Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social (t.o. en 1998).

[27] Bajo la dirección del ex Presidente de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Prof. Alberto Tarsitano.

[28] PALACIO, Lino Enrique, *Derecho Procesal Civil*, I, Abeledo Perrot, segunda edición, quinta reimpresión, Buenos Aires, 1994, página 31.

normativo resulta natural entonces que su manera de manifestarse en el universo sea justamente a través de normas jurídicas[29] más allá de lo que materialmente importen o agrupen los textos legales. Estas manifestaciones resultan certezas para el derecho, y otras tantas veces eclipses que lo opacan[30] hasta lo imposible. En otros casos somos testigos de espurios ordenamientos jurídicos que nacen fruto de la contractualización política de la ley, y que llevan en sus entrañas el ferviente y apurado espíritu recaudador de la Administración fiscal de turno[31].

IV.B) Ahora bien, aún teniendo en cuenta lo anteriormente dicho respecto a que las normas procesales se encuentran dinamizadas en todo el ordenamiento jurídico, el derecho procesal sin embargo fue abordado siempre como una rama del conocimiento jurídico formulada casi exclusivamente en torno de la idea de jurisdicción judicial.

Es corriente -insiste Palacio- que la noción del derecho procesal en sentido estricto se formule exclusivamente en torno a dicha idea. Se concibe la disciplina como el conjunto de normas que regulan el proceso quien resulta el "medio" o el "instrumento" tendiente a realizar la jurisdicción y a ésta última como aquella función mediante la cual el Estado a través de sus órganos judiciales asegura el cumplimiento de la normas generales de conducta cuando, sea por inobservancia de sus disposiciones o por mediar un estado de incertidumbre acerca de los intereses que tutelan, la actuación espontánea de tales normas no resulta posible[32].

Así las cosas pareciera que con esta visión, el fenómeno procesal que se despliega en sede del Tribunal Fiscal de la Nación quedaría reducido al estudio del derecho administrativo y su procedimiento. O, si se quiere al estudio de un procedimiento administrativo especial o derecho tributario administrativo.

IV.C) Gordillo tenía una posición muy clara al respecto. Sostenía que "la administración no ejerce en ningún caso función jurisdiccional, y que si sus actos se parecen en alguna hipótesis, por su contenido, a los de aquella función, no tienen sin embargo el mismo régimen jurídico; esto es, que la administración no realiza función jurisdiccional"[33]. Dicho autor -sin antes

[29] Empero, la norma jurídico-procesal no es la única forma de manifestación del Derecho Procesal; si lo fuere, se habría producido una identificación entre la disciplina científica y la ley. A un lado de la norma jurídica y como paralela a ella, se origina una actividad que se manifiesta en "reglas de derecho", tendientes a describir el objeto de la norma jurídica y que es el patrimonio de la ciencia jurídica epónima, y al otro lado, también paralelamente, existe otra actividad que tiende a concretar, a singularizar el contenido abstracto de la norma, en la sentencia considerada como *lex specialis*.
En la integración de este complejo, se advierte la ubicación precisa de los tres órdenes: Norma, Sentencia y Regla de derecho, que constituyen las formas de manifestación del Derecho, en general, y en especial del Derecho Procesal: la norma procesal, la jurisprudencia y la doctrina. Diaz, Clemente, *Instituciones de Derecho Procesal*, parte general, I, introducción, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1968, página 49 y 50.

[30] Se recomienda especialmente a Cárcova, Carlos María, *La opacidad del derecho*, Trotta, segunda edición, Madrid, 2006.

[31] Ver "Tutela cautelar diferenciada en materia tributaria (El embargo preventivo del artículo 111 de la ley 11.683 -texto ordenado en 1998- de procedimiento tributario y de la seguridad social)", *Revista de Derecho Procesal. Sistemas cautelares y procesos urgentes* - II. Año 2010-1, Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 2010, páginas 225 y siguientes; "Anarquía cautelar en materia tributaria", *Revista de Derecho Procesal. Tutelas procesales diferenciadas* - II. Año 2009-1, Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 2009, páginas 310 y siguientes.

[32] PALACIO, Lino E., *Derecho Procesal Civil*, I, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1994, p. 14.

[33] GORDILLO, Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo*, I, quinta edición, Fundación de Derecho Administrativo, Buenos Aires, 1998, capítulo IX, ps. 1 a 51, especialmente p. 18.

señalar el peligro de asumir una posición conceptual amplia de proceso- fijaba "que la serie o secuencia de actos a través de los cuales se desenvuelve la actividad principalmente de los organismos administrativos (no los judiciales, como regla) no se denominará ya ´proceso administrativo´ sino ´procedimiento administrativo´.

Toda actividad estatal se manifiesta a través del procedimiento administrativo, y por ello existe una coincidencia entre el concepto de función administrativa y el de procedimiento administrativo"[34], de allí que concluye definiendo a aquél como "la parte del derecho administrativo que estudia las reglas y principios que rigen la intervención de los interesados en la preparación e impugnación de la voluntad administrativa"[35]. Se sigue de lo anterior que al hablar de "derecho procesal nos estaremos refiriendo únicamente a las ramas de la ciencia del derecho que estudian las normas que rigen los distintos procesos judiciales"[36] concluye el profesor administrativista.

IV.D) A nuestro criterio, limitar el derecho procesal exclusivamente al estudio del proceso que se despliega por ante el poder judicial, importaría sostener una visión sesgada e incompleta del fenómeno jurídico que se lleva adelante en el Tribunal Fiscal de la Nación que más allá de no estar dentro de la órbita judicial también es de orden procesal.

Este Tribunal Administrativo -de innegable e indiscutible ejercicio de funciones jurisdiccionales- esta dentro de la esfera del Poder Ejecutivo Nacional aunque cuenta como es sabido con independencia jerárquica e imparcialidad en sus decisiones con relación a la Administración fiscal adquiriendo sus decisiones fuerza de verdad legal con vocación de autoridad de cosa juzgada y, por ende, condición de ser ejecutada.

De allí que no compartimos la idea de asimilar la jurisdicción sólo a la actividad judicial, cuando cierto es también que determinados tribunales ejercen una función administrativa en los denominados procesos voluntarios[37]. Igualmente cuando autorizada doctrina administrativista limita el concepto

[34] Ahora bien, negarle el nombre o carácter de "proceso" al procedimiento administrativo, no puede en modo alguno implicar que por tal circunstancia la administración no habrá de estar sujeta a ninguna regla o principio de derecho en su tramitación.
En efecto, pareciera ser evidente hoy día que ciertos principios generales del derecho y ciertas normas constitucionales consustanciadas con el Estado de Derecho y el sistema republicano de gobierno, no están destinadas a ser aplicadas únicamente en el proceso judicial: también la administración está desde luego sometida a esos principios, y sus procedimientos no estarán menos ligados a ellos por el hecho de que no los cubramos con la calificación de "proceso".
De allí entonces que rechazar la calificación de "proceso" no implica en absoluto desechar la aplicación analógica, en la medida de lo compatible, de todos los principios procesales; ni tampoco dejar de sustentar la aspiración de que el procedimiento administrativo sea objeto de regulación jurídica expresa y formal para la administración, que encauce su trámite y determine con precisión los derechos de los individuos durante la evolución del procedimiento. GORDILLO, Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo*, II, ob. cit. p. 4.

[35] *Ibídem*, p. 9.

[36] *Ibídem*, p. 5.

[37] La circunstancia de que los actos de jurisdicción voluntaria no sean de incumbencia exclusiva de los jueces, no obsta que tales actos sean precedidos de un verdadero proceso que guarda, desde el punto de vista formal, estrecha similitud con el proceso contencioso. Generalmente, por otra parte, las obras sobre derecho procesal, tanto antiguas como modernas, se ocupan expresamente de los distintos tipos de procesos voluntarios contemplados por la respectiva legislación, lo cual demuestra la existencia de un suficiente consenso doctrinario en el sentido de que tanto los procesos contenciosos como los voluntarios forman parte de aquella disciplina jurídica. PALACIO, Lino E., *Derecho Procesal Civil*, ob. cit., p. 15.

"procedimiento" y "proceso" desde una visión orgánica reservada al derecho procesal el estudio del proceso que se desenvuelve en la órbita del poder judicial, mientras al derecho administrativo el procedimiento que se desenvuelve por ante la Administración[38].

V. A modo de conclusión

V.A) Las fronteras clásicas del derecho procesal se han desplazado en fenómenos que van más allá del poder judicial donde se lleva adelante un verdadero proceso, esta vez por ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

Se ha coincidido en precisar al proceso judicial como un conjunto de actos cuyo fin importa solucionar un conflicto o litigio[39] a cargo de un órgano extraño al mismo, existiendo autores que, compartiendo en mayor o menor medida ese concepto[40], incorporan expresamente a sus definiciones las ideas de la acción[41], pretensión[42], jurisdicción[43] y sus diferentes matices; acto jurisdiccional[44] y función jurisdiccional[45]. Otros, en cambio, lo definen directamente como sinónimo de proceso judicial[46] y, dentro de éste, tan sólo como proceso contencioso[47].

El proceso tributario que se despliega en sede del Tribunal Fiscal de la Nación[48] [órgano jurisdiccional independiente de la Administración Activa] no sólo coincide en lo sustancial[49] con el proceso judicial[50], sino también con el fin que justifica su existencia, por cuanto ambos crean una norma individual que resuelve un conflicto entre dos partes aplicando la voluntad de la ley a través del ejercicio de la función jurisdiccional.

Por ello si bien el derecho procesal tuvo siempre como objeto de estudio principalmente al proceso judicial, consideramos que en la actualidad resulta posible reorientar nuevamente el pensamiento de dicha disciplina hacia una amplitud conceptual que va más allá de su antiguo objeto de investigación, avanzando ahora sobre el proceso tributario llevado adelante en sede del citado Tribunal Fiscal y

[38] GORDILLO, Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo*, II, ob. cit., sección IV, capítulo IX, ps. 1 a 10, especialmente p. 3.
En igual sentido ver por ejemplo a RODRÍGUEZ, María José, ob. cit., p. 42, o en contra DIEZ, Manuel María, ob. cit., p. 9.

[39] COUTURE, Eduardo J., *Fundamentos del derecho procesal civil*, tercera edición, Depalma, Buenos Aires, 1997, página 122.

[40] PALACIO, Lino E., *Derecho Procesal Civil*, I, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1994, página 223.

[41] ALSINA, Hugo, *Tratado teórico práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial*, segunda edición, I, Ediar, Buenos Aires, 1956, página 26.

[42] GUASP, Jaime, *Derecho procesal civil*, I, tercera edición corregida, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1968, página 16.

[43] CHIOVENDA, Giuseppe, *Instituciones de Derecho Procesal Civil*, I, primera edición, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1936, página 38.

[44] CALAMANDREI, Piero, *Introducción al estudio sistemático de las providencias cautelares*, El Foro, Buenos Aires, 1996, página 32.

[45] Loc. cit.

[46] DEVIS ECHANDIA, Hernando, *Teoría general del proceso*, Universidad, Buenos Aires, 1997, página 175.

[47] PALACIO, Lino E., *Derecho Procesal Civil*, I, op. cit., página 230.
Además, de siempre la ciencia procesal ha intentado desentrañar; (i) la manera de encontrar una adecuada apreciación del proceso dentro del campo de las figuras y fenomenologías jurídicas en general; y (ii) el esclarecimiento de la naturaleza que domina las relaciones que aquél genera (sea entre las partes, entre éstas y el órgano jurisdiccional dentro del mismo, o de manera mediata o externa con el Estado).

[48] Creado mediante ley 15.265 (B. O. del día 23.01.1960).

[49] No así en cuanto a los principios que lo informan (sistema procesal).

[50] Nos referimos básicamente -entre otras- a la forma de manifestar las peticiones ante el órgano procesal y de impugnar sus resoluciones; a la similitud en la construcción de aquéllas; a la producción de la prueba en la mayoría de los supuestos; al sistema de costas utilizados; etc.

su procedimiento. Este proceso -además del que transcurre lógicamente en el ámbito judicial- constituye el objeto de estudio del Derecho Procesal Tributario, más allá que el primero no se despliegue en el ámbito del Poder Judicial.

V.B) ¿Esto significa que podamos hoy en día afirmar, pero sobre todo justificar satisfactoriamente la autonomía de esta rama del derecho procesal como ha ocurrido con el derecho procesal civil y comercial o penal? Sinceramente aún no tenemos o encontramos la respuesta que esté a la altura de las circunstancias[51]. Pero claramente debemos entre todos ordenar esta rama del saber. Clarificar el procedimiento administrativo que se traba desde la lógica misma de la tributación sustantiva y posteriormente desde una inspección hasta la determinación de oficio y cuya ciencia jurídica que la estudia le corresponde al llamado procedimiento tributario debido a su especialidad pero que no es más que el estudio de la función administrativa con las particularidades y especificaciones del caso, del proceso que se lleva adelante por ante el Tribunal Fiscal de la Nación cuya ciencia de estudio le corresponde al derecho procesal.

Es que una cosa es autonomía y otra muy distinta independencia. Esto último seguro que el derecho procesal tributario no es, pues obvio resulta que de "un árbol frondoso, del cual surgen las diversas ramas, aun cuando crezcan y se desarrollen, forman parte del tronco común y de él reciben su savia"[52].

V.C) Promovemos científicamente convencidos en la formulación de una teoría general que abarque el desarrollo de los principios procesales que informan nuestra disciplina sobre todo en materia probatoria, el estudio de la jurisdicción y el proceso, los sujetos procesales que integran la litis como el derecho de la acción en la revisión de los actos de la administración y posterior control judicial según el caso.

Los últimos acontecimientos en el orden nacional e internacional han demostrado acabadamente que los hechos están sobrepasando todo intento por congelar la realidad jurídica a través de modelos teóricos basados en un enfoque analítico. Se afirma en general que la tecnología y la sociedad moderna se han vuelto tan complejas que los caminos y medios tradicionales ya no son suficientes, imponiéndose la necesidad de actitudes holísticas, o de sistemas, y generalista, o interdisciplinaria[53].

Creemos que la visión sistémica del proceso tributario es la única que nos puede brindar una mejor explicación de los

[51] En contra de nuestra posición, contamos con autorizada doctrina que promueve con buenos fundamentos su posición autonómica. RODRIGUEZ USE, Guillermo, *La autonomía científica del Derecho Procesal Tributario*, La Información LVII-55.

[52] En realidad, el problema de la autonomía de las diversas ramas o disciplinas jurídicas, por lo general ha sido mal planteado y se le otorga una importancia exagerada, puesto que en principio, la autonomía se establece únicamente para efectos didácticos, ya que, en última instancia, todo el ordenamiento jurídico constituye una unidad, cuyos distintos sectores no pueden separarse tajantemente, pues existen entre ellos zonas fronterizas difíciles de delimitar y en las cuales no es posible colocar un muro que impida la comunicación entre las diversas zonas. FIX-ZAMUDIO, Héctor, "Introducción al estudio del proceso tributario en el Derecho Mexicano", en *Perspectivas del Derecho Público en la segunda mitad del siglo XX*, Homenaje a Enrique Sayagues – Laso, III, Instituto de Estudios de Administración local, Madrid, 1969, p. 1075.

[53] MIRABELLI, Lino C., "La Teoría de sistemas en el Derecho y la Política", ob. cit., 40.

fenómenos procesales que se dan a diario en el mundo jurídico fiscal, pues, aquéllos, pertenecen a una determinada realidad no aislada, sino perteneciente a otras partes de totalidades integradas que se encuentran, a su vez, en constante intercambio de información con relación a universos y contextos de influencia[54]. Representa una herramienta conceptual que, al interpretar lo concreto, facilita el pasaje de la teoría a la práctica[55].

Estas líneas no son más que nuestro mejor intento de sembrar "argumentos científicos disparadores" que sirvan de base conceptual y crítica para que en un futuro mediato se asienten los fundamentos constitutivos con aspiraciones autonómicas de nuestra disciplina procesal tributaria. Por eso, lo mejor está por venir.

[54] Ver acaso sino las dos manifestaciones que ha efectuado, y que adherimos plenamente, la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, la primera en relación a las manifestaciones del Subsecretario de Ingresos Públicos de la Provincia de Buenos Aires, en cuanto atribuye la culpa a los tributaristas de la supuesta maraña normativa que facilita el incumplimiento y evasión de los impuestos.
La segunda tiene que ver específicamente con la sanción de la ley 25.964 de *tasa por actuaciones* ante el Tribunal Fiscal de la Nación, que deroga la anterior tasa creada por la ley 22.610, en cuanto pareciera indicar que la posición legislativa asumida intentaría desalentar la jurisdicción del Tribunal Fiscal (ver punto 8 de la Resolución de fecha 10 de febrero de 2005. Sobre este punto, se recomienda la lectura de TARSITANO, Alberto, *El Tribunal Fiscal de la Nación. Origen, naturaleza y características del contencioso tributario en sede administrativa*, segunda parte, especialmente punto 1.1. *La gratuidad del procedimiento*. DTE V-129.

[55] GRÜN, Ernesto, *La teoría general de sistemas y la tributación*, La Información LX-1008.

REQUISITOS DE LA ACCIÓN DE REPETICIÓN: ¿DECLARACIÓN JURADA RECTIFICATIVA EN MENOS?

Francisco Peris

I. Fundamentos de la repetición.

Cuando analizamos los cimientos de la repetición de tributos, nos encontraremos con el principio de derecho natural por el cual "nadie debe enriquecerse sin causa a costa de otro" (también conocido como "principio de enriquecimiento sin causa"). Esta regla de contenido patrimonial no solo repercute sobre las relaciones de los particulares, sino también en aquéllas donde el Estado es parte.

Ya Vélez Sarsfield, en la nota al artículo 499 del Código Civil, expresaba 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 una obligación*"[1].

Nuestro maestro Jarach resaltó que el instituto de la repetición de impuestos es una realización procesal de una institución de derecho sustantivo, que es la obligación del Estado de devolver lo que ha sido cobrado indebidamente, por cuanto la administración tributaria no está para recaudar dinero de cualquier manera, sino para cumplir la ley, ingresando el tributo en los modos, maneras y circunstancias que la propia ley ha establecido[2].

De esta manera, frente al deber establecido por la obligación tributaria en cabeza de un contribuyente o responsable, es que nacen medios para que el sujeto pasivo pueda reclamar por lo ingresado en exceso, sea por la comisión de un error, o bien por verificarse que el pago resultó incausado e ilegítimo.

Vale aquí señalar que la acción de repetición de tributos y accesorios recae sobre supuestos en donde cuestionamos la legitimidad de la obligación o su causa, por lo que requiere adentrarse en el análisis del hecho imponible de que se trate para cada caso concreto. Es así como esta acción va más allá de un simple pedido de devolución, en donde las sumas a recuperar pueden constatarse a simple vista, como créditos líquidos y exigibles a favor del contribuyente.

II. Requisitos comunes en la acción de repetición.

La regulación sobre la acción de repetición en materia tributaria queda circunscripta a cada jurisdicción con potestad tributaria, sea nacional, provincial o municipal. Sin embargo, lo cierto es que existen determinados requisitos que suelen ser comunes a todos los supuestos: (i) la prueba

[1] El criterio fue receptado en el artículo 784 del Código Civil, que decía: *"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."*. Actualmente, el Código Civil y Comercial ha receptado el principio en cuestión, de acuerdo con el artículo 1796, que refiere al pago indebido y los supuestos en que es repetible.

[2] Jarach, Dino, *Clases de Derecho Tributario*, Ciet, p. 64.

del pago; y (ii) que este pago resulte incausado o ilegítimo.

Así lo ha expresado la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al determinar que: "*...como el tributo debe ser abonado antes de impugnarse en juicio su legitimidad (...) la prueba del ingreso al fisco constituye uno de los presupuestos de la acción; el otro, según resulta de lo precedentemente expuesto, se relaciona con la causa de la obligación*", agregando que: "*...el cumplimiento de estos dos presupuestos -fuera de los requisitos procesales de competencia, cuantía del asunto, inmutabilidad de los hechos alegados y, en ciertos casos, presentación de reclamo administrativo previo - conforman regularmente la demanda de repetición, sin ninguna otra exigencia*"[3].

Si atendemos al primer requisito señalado, observamos que la repetición de tributos queda sujeta a la demostración sobre el efectivo ingreso del impuesto cuya devolución se solicita. En líneas generales, los medios admitidos para proceder a la cancelación de una obligación tributaria consisten en el débito en cuenta en pesos, dinero en efectivo, cheque común en pesos, transferencia electrónica, compensación, entre otros.

Una vez acreditado el efectivo pago de la obligación cuya repetición se pretende, el contribuyente debe adentrarse en el segundo aspecto, que refiere a la ausencia de causa en el pago.

A este supuesto refiere el artículo 1796 del Código Civil y Comercial, que señala los supuestos para repetir un pago indebido. En cuanto aquí interesa, ello se verifica cuando: (a) la causa de deber no existe, o no subsiste, porque no hay obligación válida; (b) paga quien no está obligado, o no lo está en los alcances en que paga; y/o (c) la causa del pago es ilícita o inmoral.

Obsérvese que, para la Corte Suprema de Justicia de la Nación, cuando una ley impositiva resulta ilegítima, los pagos efectuados en cumplimiento de esta carecen de causa y por lo tanto debe procederse a su devolución[4].

Desde el punto de vista procesal, si atendemos a la Ley N° 11.683 de Procedimiento Tributario, surge un requisito adicional, para el supuesto del pago espontáneo por parte del contribuyente[5], que consiste en la presentación de un reclamo administrativo previo de repetición ante el organismo fiscal. De esta forma, se genera una instancia para que el propio organismo pueda revisar el caso concreto, evaluar si considera procedente la devolución de lo pagado por el sujeto pasivo, evitando un dispendio jurisdiccional innecesario.

Existen muchos otros aspectos vinculados a la acción de repetición, cuya exigencia podría ser analizada, como es el caso de la aplicación de la denominada "doctrina del empobrecimiento", la traslación en el caso de impuestos indirectos, o bien la necesidad de presentar una protesta previa.

Sin embargo, en el presente, me adentraré sobre un aspecto que no suele ser

[3] CSJN, Fallos: 297:500

[4] CSJN, Fallos 306:1401

[5] Es decir, cuando el sujeto realiza un pago en forma voluntaria, sin coacción expresa previa por parte del organismo fiscal (por ejemplo, cuando el contribuyente autoliquida el impuesto y procede a cancelarlo). En oposición, nos encontramos con el pago a requerimiento, que ha tenido diversas interpretaciones por parte de la doctrina y jurisprudencia. Para algunos, el supuesto se limita a los pagos originados en una determinación de oficio, sobre base cierta o presunta; mientras que, para otros, el concepto es amplio, abarcando intimaciones administrativas al pago, como puede ser por una prevista o promoción de ejecución fiscal, entre otros.

considerado como un requisito adicional expreso en la acción de repetición, sobre si resulta *obligatoria* la presentación de una declaración jurada rectificativa "en menos" por parte del contribuyente, en forma previa a la promoción de una repetición.

III. El requisito de presentación de una declaración jurada rectificativa "en menos".

Como fuera señalado previamente, si un contribuyente pretende repetir un impuesto que fue declarado y pagado en forma espontánea, entonces deberá promover un reclamo previo ante el organismo fiscal.

Si bien a nivel nacional se prevé expresamente este requisito procesal, lo cierto es que la mayoría de las normas provinciales y ordenanzas municipales lo receptan. Y, vale señalar, para los casos en donde no estuviera previsto en la legislación, entonces la Corte Suprema ha considerado que sería de aplicación la protesta previa, como condición para la viabilidad de la acción[6].

En cuanto aquí interesa, la norma nacional prevé que, en el marco del eventual planteo judicial, no se podrá fundar la pretensión en hechos no alegados durante la instancia administrativa, ni tampoco ofrecer prueba que no hubiera sido ofrecida en dicha instancia (con excepción de los hechos nuevos y de la prueba sobre los mismos).

De hecho, la propia norma resalta este punto, al exponer que quien reclame tiene la tarea de demostrar en qué medida el impuesto pagado ha sido excesivo con relación al gravamen que según la ley le correspondía pagar.

III.A. El llamativo criterio adoptado por la justicia federal.

Recientemente, la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, tuvo oportunidad de expedirse en el marco de una acción de repetición promovida por un contribuyente, en los términos del artículo 81 de la Ley N° 11.683 de Procedimiento Tributario, con el fin de obtener la devolución de las sumas ingresadas sin causa, en concepto de impuesto a las ganancias por el periodo fiscal 2016[7].

El contribuyente, espontáneamente, declaró e ingreso el tributo, pero con posterioridad advirtió que había cometido errores en el cálculo, respecto de cierta información proveniente del balance comercial y el cómputo de deducciones por gastos relacionados al giro del negocio, frente a lo cual se hubiera obtenido un resultado impositivo de quebranto para el impuesto.

Es así como, encontrándose acreditado el pago de la obligación tributaria, y estando frente a un evidente supuesto de "pago sin causa", se promovió el reclamo administrativo de repetición ante el organismo fiscal, tal y como requiere la legislación aplicable, exponiendo las razones por las que se estaba ante un pago en exceso, aportando sustento documental y ofreciendo prueba pericial contable de respaldo.

Ante la falta de resolución por parte del organismo fiscal, transcurrido el plazo de tres meses previsto en el artículo 81 de la Ley N° 11.683, el contribuyente optó por acceder a la instancia judicial, en donde se

[6] Spisso, Rodolfo R., *Acciones y recursos en materia tributaria*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 4ta edición, 2014, T. I, p. 344 y ss. Con cita de CSJN, Fallos 3:131, 17:207, 31:103, 79:17, 191:351, 375:439 y 502, 241:276, 278:15, 280:203, 281:104, 282:20 y 284:45.

[7] Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, *"Lufkin Argentina S.R.L. c/E.N. –A.F.I.P. – D.G.I. s/ Proceso de Conocimiento"*, 10/12/2024.

produjo la prueba suficiente para demostrar la existencia del pago y su ausencia de causa.

Ahora bien, al momento de dictar sentencia, el juez de primera instancia se desentendió sobre el manifiesto exceso en el pago y la prueba producida, introduciendo así un criterio que no encuentra recepción en la doctrina y jurisprudencia de la materia.

En concreto, para el juez de primera instancia, la falta de presentación de una declaración jurada rectificativa, en donde el contribuyente exponga los ajustes que demostrarían la ausencia de causa en el pago, torna imposible que el organismo fiscal pueda analizar el caso y, a todo evento, ejercer sus facultades de verificación y fiscalización.

Por su parte, la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó el criterio del *a quo*, exponiendo que: *"...no consta en autos que la firma actora haya presentado una Declaración Jurada Rectificativa a los fines de poner en conocimiento al fisco -por conducto del mecanismo destinado a tal efecto-, los errores invocados..."*.

Agregando a renglón seguido que: *"En esa línea, debe advertirse que la administración se ve imposibilitada de analizar la situación del contribuyente frente al reclamo formulado, ello por cuanto no ha presentado ante la A.F.I.P. el documento que le permita al organismo efectuar la pertinente verificación y fiscalización; es que la Declaración Jurada Rectificativa, constituye el instrumento donde se exponen los conceptos correspondientes al tributo, montos involucrados, cálculos practicados y los montos considerados correctos con el añadido -en este caso-, de las correcciones necesarias para la verificación y fiscalización del alegado pago por error o 'sin causa'."*.

En tal orden de ideas, se observa que, en el caso, el criterio adoptado supondría incorporar un requisito ajeno a la legislación aplicable, por cuanto se exigiría la presentación de una declaración jurada rectificativa "en menos", como un requisito de procedibilidad de la acción, cuya inobservancia impediría la resolución de la acción.

III.B. La arbitrariedad y el excesivo rigorismo formal que se vislumbra en el requisito de creación pretoriana.

La exigencia sobre la presentación de una declaración jurada rectificativa, como condicionante en la repetición de una obligación tributaria, deviene en un criterio absolutamente arbitrario y de excesivo rigorismo formal, que se aparta de la legislación aplicable en la materia.

En concreto, como fuera señalado, la decisión judicial rechaza una acción de repetición, pura y exclusivamente, por no verificarse la presentación de una declaración jurada rectificativa "en menos", en donde se hubieran considerado los ajustes que arrojarían el real resultado impositivo para el período fiscal objeto de repetición.

Ello, incluso, cuando la contundencia de la prueba producida acreditó la existencia de un pago sin causa, por lo que el decisorio termina desentendiéndose de la búsqueda de la verdad material y la realidad económica que ha de imperar en la relación jurídico-tributaria entre Fisco y contribuyente.

No solo estamos ante un requisito sin respaldo legislativo, sino que la exigencia de una declaración jurada rectificativa tampoco viene a salvaguardar el ejercicio de las facultades de verificación, fiscalización y determinación por parte del organismo fiscal. Para ello, se encuentra prevista la instancia administrativa del reclamo previo,

cuando el Fisco podrá relevar los antecedentes del caso, la documentación e información de respaldo necesarios, como así también a la probanza ofrecida, revisar los cálculos practicados y, finalmente, determinar si los montos y resultados expuestos por el contribuyente resultaban correctos o no.

Lo contrario nos llevaría a posicionarnos sobre una interpretación, en donde la declaración jurada tendría naturaleza "constitutiva" de una obligación tributaria y no, como sucede de acuerdo con el ordenamiento jurídico argentino, el carácter de meramente "declarativa".

Suponer que, ante la ausencia de una declaración jurada rectificativa, el organismo fiscal se encontraría imposibilitado de analizar la situación del contribuyente, haría que se cuestione el mismísimo procedimiento determinativo de oficio que se establece en el artículo 17 de la Ley N° 11.683 de Procedimiento Tributario, en donde incluso sin que exista una declaración jurada (sea original o rectificativa), el Fisco puede verificar, fiscalizar y determinar el impuesto omitido por parte del contribuyente.

En definitiva, las propias facultades que se le reconocen al Fisco hacen que no requiera de un documento determinado – o, para el caso, de una declaración jurada - para poder actuar y ejercer el contralor.

A mi juicio, exigir la presentación de una declaración jurada rectificativa "en menos", como requisito de procedencia de una acción de repetición, supone un grave apartamiento de la norma, que sólo exige acreditar la existencia de (i) el efectivo pago del impuesto; y (ii) que ese pago se haya efectuado por error o sin causa, por lo que incluso deviene en un caso de excesivo rigor formal, lesionando la garantía de defensa en juicio consagrada por el artículo 18 de la Constitución Nacional.

Será importante atender a futuros pronunciamientos judiciales, que puedan llegar a expedirse en relación con este punto, y en su caso verificar si existirá cierta uniformidad en la creación pretoriana sobre la declaración jurada rectificativa como requisito de promoción de una repetición.

Hasta el momento ello no se ha verificado, pues en los casos de repeticiones que tramitan en instancia judicial, por pagos espontáneos realizados por los contribuyentes, se atiende a la verificación sobre los requisitos expresamente receptados por la norma que, vale reiterar, no incluyen la obligación de presentar una declaración jurada rectificativa "en menos" respecto de las sumas objeto de repetición.

PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO PAIS: PROCEDIMIENTO PARA SU RECUPERO POR PARTE DE LOS IMPORTADORES

Alejandro Julián Mora

I. Introducción

A continuación, analizaremos cuál es el procedimiento aplicable para que los importadores de mercaderías puedan lograr el recupero de los saldos a favor de los contribuyentes originados en los pagos a cuenta del Impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria (el "Impuesto PAÍS") que resultaron abonados en exceso, ya sea por la reducción de la alícuota del impuesto con posterioridad al ingreso del pago a cuenta o directamente por la pérdida de vigencia del tributo.

II. El Impuesto PAIS y su pago a cuenta

Mediante la Ley 27.541 de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública se estableció, con carácter de emergencia y por el término de 5 períodos fiscales a partir de su entrada en vigencia, el Impuesto PAIS. Dicha norma fue publicada en el Boletín Oficial el 23/12/2019 y entró en vigencia ese mismo día.

Conforme establece el artículo 35 inciso a) de la Ley 27.541, uno de los hechos imponibles del Impuesto PAIS es la *"Compra de billetes y divisas en moneda extranjera -incluidos cheques de viajero- para atesoramiento o sin un destino específico vinculado al pago de obligaciones en los términos de la reglamentación vigente en el mercado de cambios, efectuada por residentes en el país"*.

A su vez, el Decreto Nº 99/2019 -modificado por el Decreto Nº 377/2023- dispone en su artículo 13 bis que *"Quedan comprendidas en el inciso a) del artículo 35 de la Ley Nº 27.541 de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública y sus modificaciones, las operaciones de compra de billetes y divisas en moneda extranjera efectuadas por residentes en el país para el pago de obligaciones por: (...)*

b) La importación de las mercaderías incluidas en las posiciones arancelarias de la NOMENCLATURA COMÚN DEL MERCOSUR (N.C.M.) que se indican en el Anexo I de este decreto (...)

e) La importación de las mercaderías comprendidas en la Nomenclatura Común del Mercosur (N.C.M.)..." (con ciertas excepciones en este último supuesto).

Como se puede observar, uno de los hechos imponibles del Impuesto PAIS es la adquisición de divisas en moneda extranjera a fin de pagar obligaciones emergentes de la importación de mercaderías. Esto implica que lo que se grava con el impuesto no es la importación en sí, sino la adquisición de divisas para pagar la misma.

La alícuota vigente para los casos del Anexo I (que comprende bienes suntuarios o de lujo) fue siempre del 25% mientras que para los restantes bienes gravados fue del 7,5% hasta el 12/12/2023; luego se incrementó al 17,5% (conf. Decreto Nº 29/2023) y a partir del 02/09/2024 se redujo nuevamente al 7,5% (conf. Decreto Nº 777/2024).

Adicionalmente, el Decreto Nº 99/2019 -modificado por el Decreto Nº 377/2023- también dispone en su artículo 13 bis que *"...la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE*

INGRESOS PÚBLICOS podrá establecer un pago a cuenta de hasta el NOVENTA Y CINCO POR CIENTO (95%), que se abonará en los términos y condiciones que fije ese organismo...".

Dicho pago a cuenta fue regulado por la Resolución General Nº 5393/2023 de la entonces Administración Federal de Ingresos Públicos (la "AFIP"), antecesora de la Agencia de Recaudación y Control Aduanero (la "ARCA").

Para los supuestos de importaciones de mercaderías hasta el 12/12/2023 el pago a cuenta fue del 7,125%, luego del 16,625% y a partir del 03/09/2024 nuevamente del 7,125%, siempre sobre el valor FOB declarado en la destinación de importación (conf. artículo 4 y 5).

La obligación de ingreso del pago a cuenta recae sobre el importador, quien debe cumplirla al momento de la oficialización de la destinación de importación, junto con los derechos, tasas y demás tributos que graven la importación. El documento emitido por el Sistema Malvina resulta comprobante suficiente de ingreso del pago a cuenta (conf. artículo 6).

Finalmente, al momento de realizar el pago de la importación accediendo al mercado único de cambios, la entidad financiera interviniente debe percibir el saldo del Impuesto PAIS que corresponda por la operación (conf. artículo 13 bis del Decreto Nº 99/2019).

Cabe destacar que el citado artículo 4 de la Resolución General Nº 5393/2023 de la AFIP aclara que *"...En caso de que se hubiera realizado un pago anticipado sobre la operación alcanzada, el importador deberá informar, como dato adicional y con carácter de declaración jurada, el importe abonado anticipadamente en dólares estadounidenses, a fin de descontarlo del mencionado Valor FOB a los fines del cálculo del pago a cuenta"*.

Ello implica que, en el supuesto de haber existido un pago anticipado por la importación, no debe calcularse el anticipo sobre éste. Ello es absolutamente lógico y coherente, dado que el hecho imponible del Impuesto PAIS es la adquisición de divisas en moneda extranjera a fin de pagar las importaciones de mercaderías, por lo que, si al momento de abonar el pago a cuenta se sabe que no habrá hecho imponible respecto de parte del precio de la importación (aquella cubierta por el pago anticipado), éste carecería de causa, de modo tal que directamente se permite no ingresar el pago a cuenta por dicho pago anticipado.

A todo lo expuesto hay que agregar que mediante el Decreto N° 72/2023, publicado en el Boletín Oficial el 22/12/2023 se habilitó a quienes tuviesen deudas por importaciones de bienes con registro de ingreso aduanero hasta el 12/12/2023 a suscribir los Bonos para la Reconstrucción de una Argentina Libre (los "BOPREAL") emitidos por el Banco Central de la República Argentina.

A su vez, dicha norma modificó el Decreto N° 99/2019, incorporando el artículo 13 quáter, que gravó con el Impuesto PAIS las suscripciones de BOPREAL respecto de importaciones alcanzadas por el tributo, fijando una alícuota del 0% hasta el 31/01/2024 y, luego, aplicando la misma alícuota que hubiese correspondido a las importaciones en cuestión.

Si bien la norma aludida no estableció ninguna previsión específica, en la práctica se permitió el cómputo de los pagos a cuenta ingresados al momento de la importación contra el Impuesto PAIS correspondiente al momento de suscribir los BOPREAL.

Por último, destacamos que el Impuesto PAIS estuvo vigente hasta el 22/12/2024, una vez transcurrido el plazo de vigencia de

5 años previsto originalmente en la Ley 27.541. Previamente a ello y ante la inminente finalización del Impuesto PAÍS, a través de la Resolución General N° 5604/2024, la ARCA había derogado su pago a cuenta a partir del 25/11/2024.

De lo expuesto surge que pueden presentarse diversas circunstancias en las cuales existan pagos a cuenta del Impuesto PAIS que no puedan ser computados contra dicho tributo, a saber:

(i) porque nunca se configuró el hecho imponible del impuesto, dado que las importaciones fueron canceladas durante su plazo de vigencia, pero sin adquirir divisas en el mercado de cambios;

(ii) porque no se configuró el hecho imponible del impuesto, puesto que las importaciones fueron canceladas, aún adquiriendo divisas en el mercado de cambios, a partir del 23/12/2024, fecha en la que dejó de estar vigente el tributo;

(iii) porque el pago a cuenta se abonó aplicando la alícuota del 16,625%, pero al momento de configurarse el hecho imponible la alícuota aplicable era del 7,5%, motivo por el cual no pudo computarse en su totalidad el pago a cuenta, subsistiendo un saldo a favor del contribuyente; y

(iv) porque se suscribieron BOPREAL hasta el 31/01/2024 a una alícuota del 0%.

En este contexto de múltiples escenarios en los que importadores pueden poseer saldos a favor del Impuesto PAIS, la normativa específica antes reseñada no autoriza su cómputo contra otros impuestos cuya recaudación esté a cargo de ARCA ni tampoco contempla un procedimiento para su recupero.

III. Naturaleza del saldo a favor originados en los pagos a cuenta

La facultad de la ARCA de establecer pagos a cuentas de tributos surge del artículo 21 de la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario, *"Podrá la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS exigir, hasta el vencimiento del plazo general o hasta la fecha de presentación de la declaración jurada por parte del contribuyente, el que fuera posterior, el ingreso de importes a cuenta del tributo que se deba abonar por el período fiscal por el cual se liquidan los anticipos"*.

Conforme ha señalado la doctrina, los pagos a cuenta son "verdaderas cuotas provisorias y temporarias de un impuesto futuro"[1].

Así, *"El instituto de los pagos a cuenta -anticipos, percepciones o retenciones- se presenta como una obligación tributaria que determinados sujetos pasivos deben cumplimentar, antes de que se perfeccione el hecho imponible o bien, aún perfeccionado en la realidad económica, antes de que venza el plazo general para pagar el impuesto mensual o anual. Tales pagos a cuenta tienen la particularidad de serlo respecto de un impuesto cuya cuantía aún no se ha determinado, y que puede ser tanto mayor como menor al anticipo mismo. O, incluso, no llegar a existir obligación impositiva"*[2].

Por su parte, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha convalidado la posibilidad de que el fisco establezca pagos a cuenta de tributos. En este sentido, ha expresado: *"Que los anticipos a los que se refiere el art. 28 de la ley 11.683 constituyen obligaciones de cumplimiento independiente, con individualidad y fecha de*

[1] Corti, Arístides, *Acerca de un reciente fallo de la Corte sobre anticipos del IVA*, Buenos Aires, Editorial La Ley, 1981-C, 212.

[2] Soria, Juan Manuel, *La sentencia de la Corte Suprema en el caso Cladd*, https://www.cda.org.ar/detalle_noticia.php?id=38683

vencimiento propias (Fallos: 285:177), cuya falta de pago en término da lugar a la aplicación de intereses resarcitorios (art. 42), aun en el supuesto de que el gravamen adeudado según la liquidación final del ejercicio fuere menor que las cantidades anticipadas o que debieron anticiparse (Fallos: 302:504)"[3].

Asimismo, ha señalado: *"Que el sistema de anticipos así interpretado, encuentra sustento en las propias normas tributarias, a las que se debe acudir en primer lugar para establecer sus sentidos y alcances (art. 11 de la ley 11.683, t.o.); y resulta armónico con los fines tenidos en cuenta al instituirse dicho régimen , entre otros, el de contar en determinados momentos de cada período fiscal con los recursos que tales contribuciones proporcionan -con la facultad del organismo recaudador de aplicar intereses resarcitorios en caso de mora de los responsables-, conclusión que no se altera por el hecho de que las sumas abonadas se imputen ulteriormente a la deuda en concepto de gravamen pues los saldos acreedores que eventualmente se produzcan tienen su origen y son exigibles por el contribuyente a partir del vencimiento general del tributo (arts. 28, 34 y 129 de la ley 11.683, t.o.; arts. 16 y 33 de la ley 20.631, y art. 6 de la resolución general N° 1700)"*[4].

De ello se desprende que, una vez configurado el hecho imponible del tributo para el cual han sido establecidos los pagos a cuenta o, como sucede en estos casos también, la imposibilidad de configurar el hecho imponible, el remanente no utilizado del pago a cuenta pasa automáticamente a carecer de causa y, por lo tanto, constituye un crédito que el contribuyente tiene hacia el fisco nacional. De lo contrario, habría un enriquecimiento sin causa por parte de este último.

[3] CSJN, Fallos: 303:1496
[4] CSJN, Fallos: 302:504

IV. Procedimiento aplicable para el recupero de los pagos a cuenta

Conforme fuera señalado anteriormente, la normativa específica que regula el Impuesto PAIS y su pago a cuenta no contempla un procedimiento para el recupero de los saldos a favor que pudieren generarse en situaciones como las analizadas en el presente trabajo.

Ante ello, dado el derecho de los contribuyentes a recuperar dichos saldos a favor, se abre el interrogante acerca de cuál es el procedimiento que debe seguirse a tal fin.

Descartamos la aplicación del procedimiento de repetición previsto en el artículo 81 de la Ley 11.683, ya que este procede en el caso de *"...tributos y sus accesorios que hubieren abonado de más, ya sea espontáneamente o a requerimiento de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS..."*.

En efecto, en los casos planteados no existe un tributo abonado en exceso, puesto que el Impuesto PAIS fue ingresado en legal forma, teniendo en cuenta la alícuota vigente al momento de configuración del hecho imponible, o directamente no fue abonado atento su pérdida de vigencia, lo que determina la imposibilidad de perfeccionar el hecho imponible. En uno u otro caso, no nos encontramos ante un tributo pagado sin causa.

Adicionalmente, los pagos a cuenta fueron realizados de conformidad con lo previsto en la normativa vigente, por lo que tampoco hubo un pago sin causa al momento de su ingreso.

Estas circunstancias impiden, a nuestro criterio, optar por el procedimiento de repetición del citado artículo 81 de la Ley 11.683, el cual, ante el rechazo del reclamo

por parte de la ARCA o su silencio una vez transcurridos 3 meses, permite interponer recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación (el "TFN"), entre otras alternativas.

De este modo, quedaría vedada la posibilidad de que el TFN interviniese en reclamos tendientes al recupero de los saldos a favor generados como consecuencia de los pagos a cuenta del Impuesto PAÍS, máxime cuando ninguno de los incisos del artículo 159 de la Ley 11.683, que regula la competencia del TFN, contempla un reclamo de esta índole.

Sentado esto, debemos tener en cuenta que la Ley 11.683 expresamente contempla la posibilidad de solicitar la devolución de los saldos a favor, además de la facultad del fisco nacional de establecer un mecanismo de compensación de dichos pagos a cuenta contra otros tributos.

Al respecto, el artículo 28 de dicha norma prevé: *"La ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS podrá compensar de oficio los saldos acreedores del contribuyente, cualquiera que sea la forma o procedimiento en que se establezcan, con las deudas o saldos deudores de impuestos declarados por aquél o determinados por la ADMINISTRACIÓN FEDERAL y concernientes a períodos no prescriptos, comenzando por los más antiguos y, aunque provengan de distintos gravámenes. Igual facultad tendrá para compensar multas firmes con impuestos y accesorios, y viceversa…"*.

A su vez, el artículo 29 establece: *"Como consecuencia de la compensación prevista en el artículo anterior o cuando compruebe la existencia de pagos o ingresos en exceso, podrá la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, de oficio o a solicitud del interesado, acreditarle el remanente respectivo, o si lo estima necesario en atención al monto o a las circunstancias, proceder a la devolución de lo pagado de más, en forma simple y rápida, a cargo de las cuentas recaudadoras…"*.

Dado que la ARCA no ha establecido un mecanismo de compensación de los saldos a favor emergentes de pagos a cuenta del Impuesto PAIS contra otros tributos cuya recaudación esté a su cargo, no cabe sino concluir que estos deben ser devueltos de oficio o a pedido del interesado, esto es, del importador que posee los saldos a favor en cuestión.

También debemos rechazar la aplicación del procedimiento previsto en la Resolución General Nº 2224/1979 de la entonces Dirección General Impositiva, que versa sobre las devoluciones de pagos o ingresos en exceso a favor de contribuyentes y/o responsables, puesto que los saldos a favor derivados de pagos a cuenta del Impuesto PAIS no encuadran en los términos de esta norma.

El artículo 1º de la citada Resolución General expresa: *"Las devoluciones de pagos o ingresos en exceso podrán solicitarse cuando los saldos acreedores emerjan de determinaciones de oficio, de declaraciones juradas primitivas o rectificativas, siempre que estas últimas disminuyan el saldo acreedor establecido en las primeras o que dichos saldos hayan sido considerados de libre disponibilidad o que se asimilen a tales. Asimismo, serán considerados los saldos que surjan de resoluciones administrativas o judiciales dictadas en recursos de repetición y declaraciones juradas rectificativas conformadas por esta Dirección"*.

Teniendo en cuenta el mecanismo de ingreso del Impuesto PAIS, que prescinde de declaraciones juradas del contribuyente, concluimos que la hipótesis fáctica a la que hace referencia esta norma para habilitar la solicitud de devolución de pagos en exceso no se configura.

Esto nos lleva a recurrir a la Ley 19.549 de Procedimientos Administrativos, cuya aplicación supletoria al Título I (artículos 1° a 143) de la Ley 11.683 está expresamente dispuesta por el artículo 116 de esta última[5], así como también por el artículo 1° inciso b) punto (ii) de la Ley 19.549[6].

Concretamente, debemos acudir al reclamo administrativo previo a la demanda judicial regulado en los artículos 30 y 31 de la Ley 19.549.

El primero de ellos consagra la regla según la cual "*…el Estado nacional no podrá ser demandado judicialmente sin previo reclamo administrativo dirigido al Ministerio o Secretaría de la Presidencia o autoridad superior de la entidad descentralizada…*".

El segundo, por su parte, regla el procedimiento una vez interpuesto el reclamo: *"El pronunciamiento acerca del reclamo deberá efectuarse dentro de los noventa (90) días de formulado. Vencido ese plazo, el interesado podrá requerir pronto despacho y, si transcurrieren otros cuarenta y cinco (45) días, podrá aquél iniciar la demanda, la que podrá ser interpuesta en cualquier momento, sin perjuicio de lo que fuere pertinente en materia de prescripción. El Poder Ejecutivo nacional, a requerimiento del organismo interviniente, por razones de complejidad o emergencia pública, podrá ampliar fundadamente los plazos indicados, se encuentren o no en curso, hasta un máximo de ciento veinte (120) y sesenta (60) días respectivamente. La denegatoria expresa del reclamo podrá ser recurrida en sede administrativa. La demanda judicial deberá ser interpuesta por el interesado dentro del plazo de ciento ochenta (180) días hábiles judiciales de notificada dicha denegatoria expresa o, en su caso, de notificada la denegatoria expresa del recurso administrativo que hubiera intentado contra aquélla. Esto último, sin perjuicio de la opción que el administrado tiene de recurrir en sede administrativa la denegatoria, conforme lo previsto en el artículo 23, inciso c) final"*.

Nótese que, con los cambios introducidos por la Ley 27.742 a esta norma, podría argumentarse que el pronto despacho es facultativo para el contribuyente[7], quien

[5] El artículo 116 de la Ley 11.683 dispone: *"En todo lo no previsto en este Título serán de aplicación supletoria la legislación que regula los Procedimientos Administrativos y el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y, en su caso, el Código Procesal Penal de la Nación"*.

[6] El artículo 1° de la Ley 19.549 expresa: *"Ámbito de aplicación.*
a) Las disposiciones de esta ley se aplicarán directamente a:
(i) La Administración Pública nacional centralizada y descentralizada, sin perjuicio de lo que dispongan las leyes especiales;
(ii) Los órganos del Poder Legislativo, del Poder Judicial y del Ministerio Público de la Nación, cuando ejerzan actividad materialmente administrativa.
b) También se aplicarán, en forma supletoria los títulos I, II y III a:
(i) Los entes públicos no estatales, a las personas de derecho público no estatales y a personas privadas, cuando ejerzan potestades públicas otorgadas por leyes nacionales;
(ii) Los procedimientos administrativos regidos por leyes especiales que se desarrollen ante los órganos y entes indicados en los sub-incisos (i) y (ii) del inciso a) precedente…".

[7] El texto del artículo 31 de la Ley 19.549 previo a la reforma introducida por la Ley 27.742 establecía claramente la obligatoriedad del pronto despacho a los fines de configurar el rechazo tácito por parte de la Administración del reclamo previo: *"El pronunciamiento acerca del reclamo deberá efectuarse dentro de los noventa (90) días de formulado. Vencido ese*
plazo, el interesado requerirá pronto despacho y si transcurrieren otros cuarenta y cinco (45) días, podrá aquél iniciar la demanda, la que deberá ser interpuesta en los plazos perentorios y bajos los efectos previstos en el artículo 25, sin perjuicio de lo que fuere pertinente en materia de prescripción. El Poder Ejecutivo, a requerimiento del organismo interviniente, por razones de complejidad o emergencia pública, podrá ampliar fundadamente los plazos indicados, se encuentren o no en curso, hasta un máximo de ciento veinte (120) y sesenta

podría iniciar la demanda contenciosa ante la justicia federal de primera instancia que corresponda una vez transcurrido el plazo inicial de 90 días hábiles administrativos.

Al respecto se ha dicho: *"La Administración pública, según el artículo 31, debe pronunciarse acerca del RAP* [reclamo administrativo previo] *dentro de los noventa días hábiles administrativos de formulado. Una vez que se ha producido el vencimiento de este término, el interesado puede iniciar la demanda por denegatoria táctica o interponer un pronto despacho. Como puede apreciarse, la reforma introducida por la ley 27.742 deja en claro que dicho pronto despacho es de carácter optativo"*[8].

Refuerza dicha posición la modificación introducida también por la Ley 27.742 al artículo 10 de la Ley 19.549 acerca del silencio de la Administración: *"El silencio o la ambigüedad de la Administración se regirá de conformidad con las siguientes normas: a) Cuando se tratare de pretensiones que requieran de ella un pronunciamiento concreto, se interpretarán como negativa…"*.

No obstante, dicha interpretación no es unánime. Así, reconocida doctrina ha señalado que la interposición del pronto despacho sigue siendo un requisito ineluctable: *"Extrañamente, la LB* [Ley 27.742] *no suprimió el pronto despacho para la configuración del silencio negativo en la vía del reclamo administrativo previo (art. 31 de la LNPA). Por tanto, para que el mismo se produzca debe transcurrir el plazo de 90 días desde la presentación, vencido el cual se podrá pedir pronto despacho y, a partir de entonces, la Administración contará con un plazo de 45 días para pronunciarse. Una vez transcurrido el mismo, se podrá dar por desestimado el reclamo por silencio. Ambos plazos son susceptibles de ser ampliados por el Poder Ejecutivo nacional, a requerimiento del organismo interviniente, por razones de complejidad o emergencia pública, hasta un máximo de 120 o 60 días respectivamente"*[9].

Habrá que esperar para ver si cuál interpretación va a ser receptada por la jurisprudencia: si es pronto despacho dejó de ser necesario y, por lo tanto, el mero transcurso del plazo de 90 días hábiles administrativos configura el silencio tácito de la Administración; o si, por el contrario, se sigue entendiendo que el pronto despacho es obligatorio para configurar el silencio tácito y que, por consiguiente, las modificaciones introducidas por la Ley 27.742 al artículo 31 de la Ley 19.549 apuntaban únicamente a ampliar a 180 días hábiles judiciales el plazo para interponer la demanda en caso de denegatoria expresa, así como a incorporar la posibilidad de recurrir administrativamente dicha denegatoria expresa, que antes estaba expresamente vedada.

En caso de rechazo expreso del reclamo por parte de la ARCA, la demanda judicial debe ser interpuesta dentro de los 180 días hábiles judiciales posteriores, siendo optativa la interposición de un recurso administrativo (que, por su carácter residual, sería el recurso de apelación por ante el Director General del artículo 74 del Decreto Nº 1397/1979).

Como alternativa, a efectos de poder plantear el caso ante el TFN, una vez transcurrido el referido plazo de 90 días hábiles administrativos sin una resolución

(60) días respectivamente. La denegatoria expresa del reclamo no podrá ser recurrida en sede administrativa…".

[8] Buteler, Alfonso, *Ley Nacional de Procedimiento Administrativo Nº 19.549. Comentada y concordada con el Decreto 1759/72 (t.o. 2017). Con la Reforma de la Ley de Bases 27.742 y el Decreto Reglamentario 695/2024*, Buenos Aires, Erreius, 2024, p. 367.

[9] Cassagne, Juan Carlos y Perrino, Pablo E., *El acto administrativo en la Ley de Bases*, Buenos Aires, La Ley 2024-E, 16, TR LALEY AR/DOC/2299/2024.

por parte de la ARCA, podría el contribuyente ocurrir mediante el recurso de amparo por mora ante dicho organismo, previo haber interpuesto un pedido de pronto despacho ante el fisco nacional sin que este haya sido resuelto dentro del plazo de 15 días hábiles administrativos (conf. artículo 182 de la Ley 11.683).

Según el alcance que el artículo 183 de la Ley 11.683 otorga a este mecanismo, *"El TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN, si lo juzgare procedente en atención a la naturaleza del caso, requerirá del funcionario a cargo de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS que dentro de breve plazo informe sobre la causa de la demora imputada y forma de hacerla cesar. Contestado el requerimiento o vencido el plazo para hacerlo, podrá el TRIBUNAL FISCAL resolver lo que corresponda para garantizar el ejercicio del derecho del afectado, ordenando en su caso la realización del trámite administrativo o liberando de él al particular mediante el requerimiento de la garantía que estime suficiente..."*.

V. Conclusiones

En función de lo expuesto hasta aquí, consideramos que los importadores que han generado saldos a favor del Impuesto PAÍS, producto de la reducción de la alícuota del tributo o de su pérdida de vigencia, tienen derecho a obtener su devolución por parte de la ARCA, ya que de otro modo el fisco nacional se estaría enriqueciendo sin causa.

En cuanto al procedimiento aplicable, dada la falta de regulación específica en la normativa aplicable al Impuesto PAIS y a su pago a cuenta, debemos recurrir supletoriamente a la Ley 19.549, concretamente al reclamo administrativo previo ante la ARCA, con los requisitos y condiciones que surgen de los artículos 30 y 31 de dicha norma, como condición necesaria para luego interponer la demanda judicial ante la justicia federal de primera instancia que corresponda.

A nuestro juicio, el reclamo de repetición del artículo 81 de la Ley 11.683 es improcedente, atento la inexistencia de un pago sin causa de un tributo, lo que vedaría la intervención del TFN en estos casos, salvo que se ocurra ante este mediante el recurso de amparo por mora de los artículos 182 y 183 de la Ley 11.683 ante el silencio de la ARCA respecto del reclamo administrativo previo de la Ley 19.549.

EXCEPCIONES AL RECLAMO ADMINISTRATIVO PREVIO A LA INTERPOSICIÓN DE LA ACCIÓN JUDICIAL DE REPETICIÓN EN MATERIA TRIBUTARIO

Harry Schurig

I. Pagos espontáneos y a requerimiento

Tal como establece la ley y esquematiza la doctrina, para los casos de pagos de tributos realizados de manera espontánea, se exige la formulación de un previo reclamo administrativo, como recaudo anterior a plantear un recurso de reconsideración ante la propia ARCA, apelar ante el TFN o acceder a la instancia judicial, mediante la interposición de una acción de demanda contenciosa[2].

Por el contrario, para los casos de pagos efectuados a requerimiento del ente Fiscal, quedan directamente habilitadas las dos últimas vías.

Tradicionalmente, no existe mayor complejidad en determinar cuándo un pago es espontáneo o a requerimiento. Recordemos que se considera como pago espontáneo aquellos efectuados por el contribuyente de manera voluntaria, entendiendo por "voluntario" tanto el acto mismo del ingreso del dinero (sea por el sistema que fuere: depósito, transferencia, etc.), como también al acto volitivo en el cual se produce la liquidación que arrojará el monto a abonar.

En definitiva, el error puede encontrarse tanto en la liquidación (y consecuentemente en el pago que en base a ella se haga), como únicamente en el acto del pago (al abonar un valor distinto y en exceso de lo correctamente liquidado). Es por ello, que también se consideran pagos espontáneos los derivados de liquidaciones de anticipos, actualizaciones e intereses, porque tal como hemos expuesto, se observa allí la doble voluntariedad por parte del sujeto pagador (en la liquidación y en el momento del pago).

Por el contrario, un pago a requerimiento, presupone dos elementos: en primer lugar un acto administrativo emanado del Fisco, mediante el cual se determina la materia tributaria y se emplaza al contribuyente a cancelar la deuda allí consignada (o en defecto interponer los recursos que considere pertinente); y en segundo lugar, un pago, que si bien constituye un acto materialmente voluntario del deudor, se efectúa en cumplimiento de una orden administrativa, lo cual conlleva sólo una

[1] El presente trabajo se realiza en el marco del proyecto de investigación "El Derecho Tributario y Aduanero frente al cambio de modelo económico en Argentina" que el autor lleva a cabo en la Universidad Católica de Santiago del Estero (UCSE-DABA – 2024).

[2] El art. 81 de la Ley de Procedimientos establece que "*Los contribuyentes y demás responsables tienen acción para repetir los tributos y sus accesorios que hubieren abonado de más, ya sea espontáneamente o a requerimiento de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS. En el primer caso, deberán interponer reclamo ante ella. Contra la resolución denegatoria y dentro de los QUINCE (15) días de la notificación, podrá el contribuyente interponer el recurso de reconsideración previsto en el artículo 76 u optar entre apelar ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN o interponer demanda contenciosa ante la Justicia Nacional de Primera Instancia.*
Análoga opción tendrá si no se dictare resolución dentro de los TRES (3) meses de presentarse el reclamo.
Si el tributo se pagare en cumplimiento de una determinación cierta o presuntiva de la repartición recaudadora, la repetición se deducirá mediante demanda que se interponga, a opción del contribuyente, ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN o ante la Justicia Nacional...".

aquiescencia o conformidad con las pautas y condiciones allí establecidas. De esta forma, el monto a pagar no es fijado por el deudor, ni tampoco el plazo ni las condiciones de su pago. Los aspectos volitivos que impulsan al deudor a pagar (carencia de argumentos de defensa/apelación, conveniencia económica u operativa, etc.), resultan ajenos a la cuestión bajo estudio.

Cabe destacar -en general- que los pagos a repetir, pueden haber sido efectuados incluso por terceros no deudores, por ejemplo, al haber imputado erróneamente el pago al momento de perfeccionarlo (situación hipotética que hoy los avances tecnológicos han reducido, pero que aún puede ser posible, particularmente para el caso de impuestos de menor recaudación o tasas y contribuciones y todos aquellos cuya imputación se efectúe aún de forma manual o por sistemas rudimentarios).

De este modo, si un tercero por error, abona una deuda de otro, que fuera determinada de oficio con relación a este último, aquel pago debería reputarse "a requerimiento", puesto que si bien, quien pagó no era el obligado (y no había una intimación hacia él), es consecuencia -el monto ingresado y demás características de lo abonado- del acto administrativo ya dictado por el Fisco.

En sentido opuesto, la doctrina advierte que son pagos espontáneos "*los efectuados en cumplimiento de una intimación administrativa proveniente de la autodeterminación por el contribuyente, o en virtud de una sentencia dictada en un juicio de ejecución fiscal de deuda liquidada por el propio ejecutado sin oponer excepciones*"[3].

Ello así, en tanto que, en el primero de los casos, la autoliquidación fue efectuada libremente por el contribuyente según su correcto saber y entender y, frente a una intimación administrativa, optó también por depositar esa suma. Pero esa intimación, si bien es un acto administrativo con fuerza compulsoria, no constituye una determinación de oficio, sino que sólo toma e incorpora los valores anteriormente declarados por el obligado y lo compele a su cancelación.

Igual situación ocurre con el proceso de ejecución fiscal, en tanto la sentencia sólo otorga fuerza coactiva a un acto estatal, sin expedirse (habitualmente) sobre la existencia y cuantía de la deuda reclamada. Consideramos que ello ocurre incluso, si se hubieran opuesto excepciones, ya que algunas de ellas, como la inhabilidad de título (en términos generales), no presupone -al menos en principio- el análisis de cuestiones sustantivas de la relación jurídica que diera origen a la deuda reclamada. De todos modos, la cuestión vinculada al proceso de ejecución fiscal, resulta bastante compleja y un análisis adecuado e integral excedería los escasos párrafos de este trabajo.

En definitiva, podemos concluir que la diferencia entre el pago "a requerimiento" o el "espontáneo" radica en la presencia o no de un "acto administrativo", mediante el cual el Fisco, reconoce la existencia de un hecho imponible, cuantifica su magnitud, liquida la deuda y exige su cancelación. No debe entonces tratar de encontrarse la diferencia en el acto mismo del pago, ya que siempre (por una motivación u otra) éste es voluntario -y por ende libre- por parte del sujeto que lo ejecuta (sea o no deudor de aquella obligación o lo sea por un monto menor).

[3] García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario, T. II*, 5° ed., Abeledo Perrot, Bs. AS., 2012, p. 208, §6.3.2.

II. Pagos efectuados mediante retención de haberes

Ahora bien, resulta interesante detenernos en el análisis de los pagos de impuestos (o cualquier clase de tributo), mediante el sistema de agentes de retención, tal como ocurre respecto del Impuesto a las Ganancias, que en su cuarta categoría, se aplica a trabajadores en relación de dependencia y a jubilados y pensionados respecto a sus haberes de retiro.

El problema aquí es que por la operatoria que se aplica, no coincide exactamente con ninguna de las definiciones que hemos anteriormente esbozado. A simple vista, resulta evidente que no se trata de pagos "a requerimiento", en tanto no existe intimación por parte del Fisco, pero sí se asemeja a éstos, en tanto el análisis sobre si existe hecho imponible (lo cual en definitiva es una "estimación o determinación") le resulta ajena al sujeto pagador. Es decir, hay un otro (empleador o pagador: particular o Estado) que analiza el aspecto material del hecho imponible y valora las condiciones personales del contribuyente, llegando a la conclusión de que efectivamente existe hecho imponible, selecciona los aspectos técnicos y liquida el tributo, reteniendo los fondos y pagado la deuda de ese tercero. En definitiva, no existe ningún tipo de voluntariedad por parte del contribuyente en ese pago.

Siendo ello así, ¿podemos decir sin mayores inconvenientes, que estamos ante un pago espontáneo, cuando no se presentan aquí ninguna de las características que le resultan propias y que antes hemos descrito?

En realidad, no se trata de pagos "voluntarios" sino que son forzosos, practicados con total ajenidad del contribuyente y sin que medie la más mínima posibilidad de impedir la detracción de tales montos de su haber mensual.

No atenúa la situación descripta la circunstancia que el contribuyente -para el caso de los trabajadores- aporten datos de su situación personal/familiar, a los efectos de incidir en la liquidación, en tanto que ello sólo impacta de manera complementaria en aquella tarea, y en defecto de tal aporte, la liquidación y detracción se practicará de todos modos[4].

Sobre el punto la doctrina considera que "*El legislador no define el pago espontáneo sino por exclusión: será aquel pago que no haya sido realizado a requerimiento del organismo recaudador*.

La cuestión de la determinación respecto a si los pagos del Impuesto a las Ganancias mediante retención de haberes constituye un pago espontáneo o a requerimiento no es una cuestión menor, por cuanto condiciona la necesidad de agotar o no la instancia administrativa previa… El alcance del concepto de "pago a requerimiento" debe cohonestarse con la finalidad de la reclamación previa que se exige en aquellos casos en que el pago no viene precedido de este "requerimiento" por parte del organismo recaudador… si la ley exime al sujeto pasivo de presentar una reclamación previa en las repeticiones de pagos a requerimiento, es porque entiende que la Administración ya ha expresado su voluntad administrativa en torno al alcance o procedencia sustancial de la obligación tributaria objeto de repetición, y esa situación jurídica sólo puede provenir de una acto administrativo previo que haya determinado la obligación tributaria, o de un

[4] En principio, lo antedicho no resultaría aplicable al caso del responsable sustituto, en tanto que si bien difieren el sujeto obligado y pagador del que realiza el hecho imponible, la propia estructura de la sustitución, cuando éste es plena, desinteresa a este último y lo desvincula de su nexo obligacional para con el Fisco, quedando como único responsable el responsable sustituto.

acto que haya revisado materialmente esa obligación….".[5]

III. Vías judiciales y la admisibilidad de la acción

Asumiendo entonces que los pagos del Impuesto a las Ganancias efectuados mediante retención de haberes deban ser considerados "espontáneos" (con las observaciones ya advertidas), se activaría entonces la obligación de formular de manera previa la reclamación administrativa.

En ese punto, el campo tributario se enlaza y coincide con el administrativo. En este último, existe un instituto denominado "*agotamiento de instancia administrativa*", entendido como la obligación de "*utilizar todos los recursos administrativos obligatorios para impugnar un acto administrativo emitido por un funcionario de jerarquía inferior, a fin de que aquellos puedan ser resueltos por la autoridad máxima de la organización jerárquica e impedir con ello que el acto quede firme en sede administrativa.*

Desde esta perspectiva, únicamente se agota la vía administrativa cuando se interponen los recursos obligatorios, en tanto en otros supuestos -impedimento total de la tramitación del reclamo interpuesto, el silencio o las vías de hecho- no constituyen agotamiento sino simplemente circunstancias que habilitan la instancia judicial… Este agotamiento constituye un presupuesto que habilita la instancia judicial"[6].

En materia tributaria, la frase "*todos los recursos administrativos obligatorios*" se traduce en uno solo, el "*reclamo ante ella*" mencionado por el art. 81 de la Ley de Procedimiento Tributario Nacional n° 11.683 (en adelante LPT).

Ahora bien, tal como vemos, dicho "reclamo" constituye la llave de acceso a la posibilidad de incoar la demanda contenciosa, en definitiva, aquel "reclamo" *per se*, agotaría la instancia administrativa y por ende "habilitaría la instancia judicial".

Es aquí, donde la cuestión tributaria extiende sus fronteras al enfrentarse a la doctrina que -sobre la habilitación de instancia- tiene el fuero contencioso administrativo.

Es que, de la misma manera que en el Derecho Procesal Tributario existen una serie de recaudos para habilitar la reclamación judicial, también aparece un análogo, por cierto más complejo y exigente, que resulta aplicable a la materia administrativa conforme la Ley 19.549.

Es así como esta norma, hasta hace poco tiempo, disponía en su art. 23:

"*Podrá ser impugnado por vía judicial un acto de alcance particular*

a) *Cuando revista la calidad de definitivo y se hubieren agotado a su respecto las instancias administrativas…*".

En consonancia con dicha norma, el art. 30 de este ordenamiento expresaba: "*El Estado Nacional no podrá ser demandado judicialmente sin previo reclamo administrativo, dirigido al ministerio o comando en jefe que corresponda, salvo cuando se trate de la impugnación judicial de actos administrativos de alcance particular o general…*".

[5] Diez, Fernando, *Procedimiento Tributario. Ley 11.683 comentada*, La Ley, Bs. As., 2024, p. 768/769, §1.5.

[6] Barraza, Javier Indalecio, "*El agotamiento de la vía administrativa*", Cap. XVIII, en Tawil, Guido S. (dir.), *Derecho Procesal Administrativo*, Abeledo Perrot, Bs.As., 2011, p. 309, §I.

Para completar este esquema, el art. 32 rezaba: "*El reclamo administrativo previo a que se refieren los artículos anteriores no será necesario si mediante una norma expresa así lo establezca y cuando:...*

e) Mediare una clara conducta del Estado que haga presumir la ineficacia cierta del procedimiento, transformando el reclamo previo en un ritualismo inútil...".

En base a esta normativa, se diseñó en el fuero contencioso administrativo federal, un esquema de análisis de la habilitación de instancia, mediante el cual, sin dejar de lado la normativa mencionada, en muchos casos fue flexibilizada o atenuado su rigorismo.

III.A. Ritualismo inútil

De este modo, se consideró que no correspondía exigir el agotamiento de la instancia administrativa para el caso de reclamaciones por daños y perjuicios en materia de relaciones de empleo público.

Para hacerlo se expresó que "*la Procuración del Tesoro de la Nación ha propiciado el rechazo de peticiones formuladas en sede administrativa, en las que se pretende el pago de indemnizaciones con motivo de la extinción de la relación de empleo público, a cuyos efectos recurrió- entre otros argumentos- a una interpretación extensiva de las previsiones del Decreto n° 28.211/44, que excluye toda posibilidad de que se admita, por vía de gestión administrativa, la responsabilidad del Estado en reclamaciones por daños y perjuicios que se promuevan con motivo de hechos o accidentes en que sean parte sus empleados o agentes, dejando librado a la eventual contienda judicial, tanto lo relativo a la responsabilidad, como al monto de la compensación (Cfr. PTN, Dictamen 240/2006 - Tomo: 258, Página: 252)*".

Y que "*las razones esbozadas por el máximo órgano de asesoramiento jurídico del PEN permiten presumir la ineficacia cierta de un procedimiento administrativo tendiente al reconocimiento de la indemnización reclamada (Cfr. C.N.C.A.F. en pleno, en la causa "Córdoba, Salvador y otros c/ EN-dirección General de Fabricaciones Militares s/ empleo público", del 18 de marzo de 2011), pues es clara la posición de la Administración en cuanto a que corresponde exclusivamente al Poder Judicial determinar la existencia de su responsabilidad por ruptura incausada del vínculo de empleo, así como eventualmente el monto de la compensación*"[7].

En la causa aludida, el tribunal resolvió siguiendo este lineamiento al expresar: "*Ello así, atendiendo que la vía reclamatoria se considera una etapa conciliatoria que tiene por finalidad que la Administración revise el caso y salve el error antes que el interesado demande judicialmente a fin de evitar un juicio innecesario, y dada la postura también asumida por la Agencia Nacional de Discapacidad en la contestación de la demanda, resulta claro que la remisión a sede administrativa constituiría un ritualismo inútil del que cabe prescindir en el caso (Sala IV, in rebus: "Pellón, María Gabriel c/ EN -M| Justicia y DDHH-UIF s/ Empleo Público", del 10/11/2020; "Santiago, Angélica c/ EN -M° Educación, Cultura, Ciencia y Tecnología de la Nación s/ Empleo Público", del 29/06/2021 y "Vázquez Topssian, Lucas Ezequiel c/ Estado Nacional -Sec. Legal y Técnica de la Presidencia de la Nación- s/ Despido", del 12/10/2021, entre otros).*

VI.3.- Por último, no puede soslayarse que la solución que se propicia debe ser conjugada forzosamente: (i) con el carácter irrenunciable (atento su condición de

[7] Dict. Fisc. Fed. Civ. Cont. Adm. Fed. N° 7 n° 6249/2024 del 10/12/2024 en autos CAF 12349/2024 "Zaina, Federico Marcelo c/ANDIS - Dto 698/17 s/Empleo Público".
Dictamen Número

alimentario) que reviste el crédito que pretende el accionante, por lo que debe primarse el acceso a la jurisdicción a fin de resguardar la garantía de la defensa en juicio de los derechos y (ii) con los principios in dubio pro actione (Fallos: 312:1017 y 1306; 313:83; 327:4681; 331:1660; entre otros) y de tutela judicial efectiva (artículo 8° y concordantes de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y Sala II, in rebus: "Brugna, Rosana Marina y Otros c/ EN M° Economía s/ Empleo Público", del 14/08/12; "Lafleur, Alejandro Federico c/ UBA s/ Empleo Público", del 27/12/2016 y "Del Río, Carlos Antonio c/ EN -M° Trabajo SS s/ Empelo Público", del 19/09/2019; y; Sala III, in re: Olivieri", del 06/12/2018; Sala IV, in rebus: "Eraso, Cecilia Teresa c/ UBA s/ Empleo Público", del 10/04/2018 y "Zelasco, Jorge León c/ Ministerio de Cultura de la Nación s/ Empleo Público", del 10/12/2020 y Sala V, in re: "Fridman", del 06/11/2018, entre otros)"[8].

III.B. Inconstitucionalidad

Otro supuesto, que ha sido objeto de cuestionamiento por los tribunales ha sido el planteo de inconstitucionalidad de las normas aplicadas por la Administración pública, en tanto que el control de constitucionalidad constituye una potestad reservada únicamente al Poder Judicial, como derivación de la doctrina pretoriana del precedente "*Marbury vs. Madison*" que nuestra Corte Suprema hizo suya.

De allí que, obligar al particular a ventilar esta cuestión en instancia administrativa, solicitando a la Administración que resuelva sobre un tema, a cuyo respecto carece de competencia (y seguramente de interés de hacerlo en la forma en que el particular lo solicita), constituye también otra modalidad de ritualismo inútil.

De este modo se expresó que: "*Cabe recordar que la jurisprudencia reiteradamente ha sostenido que el planteo relativo a la inconstitucionalidad de normas no puede ser dirimido en sede administrativa, en tanto es el Poder Judicial el órgano habilitado para pronunciarse al respecto (consid. II). (conf. Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, "Triputti Meli, Leonor Olga y otros c/ E.N.- PEN- Dto. 430/00 s/ proceso de conocimiento, del 6/3/2000; Sala II, "Mansilla, Felisa y otras c/ E.N. s/ juicio de conocimiento", del 16/8/94; "Cidecom Internacional S.A. y Clarewood S.A. c/ E.N.- M° Justicia -Inspección General de Justicia s/ amparo, del 12/9/96, "Tonina José Luis c/ EN -M° Defensa -Ejército- s/ Personal Militar y Civil de las FFAA y de Seguridad" del 29/09/05).*

Siendo así, entiendo que exigir a la actora el cumplimiento del procedimiento impugnatorio dado los términos en que ha quedado planteada la litis importaría desconocer que el Poder Judicial es el único habilitado para juzgar la validez constitucional de la norma que cuestiona y una afectación al derecho a la tutela efectiva (conf. doctr. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II in re "Asociart ART c. Superintendencia de Riesgos del Trabajo y otro" del 03/08/2004).

Precisamente la jurisprudencia recientemente ha reiterado que el agotamiento de la vía administrativa no tendría propósito práctico pues, la única consecuencia resultaría ser la postergación de la intervención del Poder Judicial, único órgano facultado para dirimir tal pretensión. Es decir, que comportaría un excesivo rigor formal sobre todo si se considera que la cuestión no puede ser dirimida en sede administrativa ya que sólo el Poder Judicial se halla habilitado para pronunciarse sobre la validez constitucional de las normas

[8] Causa "*Zaina*" antes cit., sent. Juzg. NCAdmFed n°10 del 25/03/2025.

(conf. Sala II, causa 46568/13 "Logicalis Argentina S.A. c/EN - Mº Economía - AFIP - SCI y otro s/proceso de conocimiento", resol. del 14/5/15 y suscitas; Sala V, causas 39538/13 "Ketool SA c/ EN-M Economía-AFIP y otro s/proceso de conocimiento", resol. del 31/3/16, y 200/14 "Logicalis Argentina SA c/EN-AFIP-DGA y otro s/proceso de conocimiento", resol. del 9/6/16; entre otras, Conf. Sala IV, in re "ALBA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS SA c/EN-M. HACIENDA Y FP-AFIP-DGA s/DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS del 11/04/19"[9].

III.C. Reforma normativa

Recientemente la Ley de Procedimientos Administrativos nº 19.549 (en adelante LPA) ha sufrido una serie de reformas, algunas de las cuales han incorporado en su normativa la doctrina jurisprudencial desarrollada por los tribunales del fuero.

En particular, la ley 27.742 modificó el art. 23 quedando redactado de la siguiente manera (en la parte que nos interesa):

"*El administrado cuyos derechos o sus intereses jurídicamente tutelados puedan verse afectados podrá impugnarlo judicialmente cuando:*

a) El acto de alcance particular:

(i) Revista calidad de definitivo;

(ii) Impida totalmente la tramitación de la pretensión interpuesta aun cuando no decida sobre el fondo de la cuestión…

b) En los supuestos de los sub-incisos (i) y (ii) del inciso a) será requisito previo a la impugnación judicial el agotamiento de la vía administrativa salvo que:

(i) La impugnación se basare exclusivamente en la invalidez o inconstitucionalidad de la norma de jerarquía legal o superior que el acto impugnado aplica;

(ii) Mediare una clara conducta del Estado que haga presumible la ineficacia cierta del procedimiento, transformándolo en un ritualismo inútil…".

Siguiendo ese lineamiento, el actual art. 30 dispone: "*Salvo cuando se trate de los supuestos de los artículos 23 y 24, el Estado nacional no podrá ser demandado judicialmente sin previo reclamo administrativo dirigido al Ministerio o Secretaría de la Presidencia o autoridad superior de la entidad descentralizada*".

A su turno el art. 32 expresa: "*El reclamo administrativo previo a que se refieren los artículos anteriores no será necesario si mediare una norma expresa que así lo establezca y cuando:*

a) Se tratare de repetir lo pagado al Estado en virtud de una ejecución o de repetir un gravamen pagado indebidamente;….

c) Mediare una clara conducta del Estado que haga presumir la ineficacia cierta del procedimiento, transformando el reclamo previo en un ritualismo inútil".

IV. La habilitación de instancia judicial en los reclamos de repetición de tributos

Sabido es que la ley 11.683 que regula el procedimiento tributario, constituye (junto al aduanero y al de las FFAA y organismos de seguridad de la Nación) uno de los procedimientos que fueron "excluidos" (y por tanto, no derogados por la entrada en vigencia de la LPA), al ser considerados especiales y subsistentes, conforme lo

[9] Fisc. Civ. Com. Cont. Adm. Fed. N° 7, Dict. nº 4886/2024 del 1/10/2024 en autos "*Tapapow, Fernando Gonzalo c/ EN-M Defensa-Resol 382/10 s/Proceso de Conocimiento*" - CAF - 40203/2023.

dispone el art. 2. Esta norma no ha sido a la fecha objeto de reformas.

A su turno, el art. 116 y 197 de la LPT prevén que la LPA actuará como norma supletoria de sus disposiciones. Recordemos que la primera referencia opera respecto a la tramitación en sede administrativa y todo lo referido a ese ámbito más el contencioso administrativo judicial (Título I que va desde el art. 1 al 143) y la segunda, respecto del funcionamiento del Tribunal Fiscal de la Nación e instancias superiores (Título II, arts. 144 a 199).

Queda claro entonces que, como regla, para acceder a la instancia judicial, debe en primer término seguirse los recaudos que a tal fin establece la LPT (en especial el art. 81), pero el hecho que ésta constituya una normativa procesal específica, ¿desplaza *per se* y de plano cualquier cláusula complementaria, que sobre cuestiones de habilitación de instancia pueda contener la norma madre de la LPA?

Dicho en otros términos, ¿los recaudos de la habilitación de instancia judicial para las repeticiones, se agotan con lo que dispone el Título I de la LPT? o ¿pueden complementarse con los arts. 23, 30 y 32 de la LPA, en tanto no contradigan a la norma "especial"?

Y puntualmente nos referimos a los supuestos de exceso ritual manifiesto y de reclamo fundado principalmente en la inconstitucionalidad de la norma que fuera aplicada por el Fisco.

V. Excepciones al reclamo administrativo previo en el caso de repeticiones tributarias

V.A. Argumentos en contra y su inviabilidad

Para enfocar el tema, tenemos que volver al principio de este trabajo: la diferenciación entre pagos espontáneos y pagos a requerimiento, entendiendo -de manera simplificada- que los primeros son aquellos en los cuales no ha mediado determinación de oficio y, por ende, la administración no ha tenido la posibilidad de expresarse de forma reflexiva sobre la cuestión.

Por el contrario, si la Administración se viene expresando de manera sistemática en el sentido de rechazar pretensiones análogas (sea que haya o no de por medio planteos de inconstitucionalidad, que por cierto nunca podrá declarar) ¿tiene sentido exigir el inicio del reclamo administrativo previo a la interposición de la demanda judicial?

En cuanto a la invocación de la inconstitucionalidad del tributo, podría pensarse a primera vista que ello constituiría una peligrosa fuente de desnaturalización del requisito de agotamiento de la instancia administrativa, que "abriría los portales" para que los contribuyentes salgan "en manada" a solicitar la repetición de tributos espontáneamente pagados sin cumplir con el reclamo administrativo previo, poniendo en desventaja al Fisco.

Frente a ello, suele también argüirse que este tipo de dispensas impediría al Estado la posibilidad de revisar sus actos antes de ser demandado, con el consecuente perjuicio para sus arcas, redundando en la iniciación de procesos judiciales que podrían haber sido evitados si se hubiera brindado a la Administración la posibilidad de revisar su accionar.

Ello no es así, por tres motivos. El primero debido a que la excepción contenida en el apartado (i) del inc. b) del art. 23 de la LPA aclara que ello es posible sólo cuando "*La impugnación se basare exclusivamente en la invalidez o inconstitucionalidad de la norma de jerarquía legal o superior que el acto impugnado aplica*".

De este modo, no solamente la inconstitucionalidad debe ser invocada, sino que también debe excluir la posibilidad de alegar otra defensa o argumento en contra del tributo en cuestión. Si lo hubiera hecho, impediría tener por habilitada la instancia. De este modo, los argumentos de defensa quedan reducidos a una "bala de plata" en donde el contribuyente se juega "al todo por el todo" al plantear la inconstitucionalidad normativa; lo cual, como estrategia de defensa suele ser bastante poco recomendable.

En segundo lugar, porque los planteos de inconstitucionalidad de normas suelen ser analizados por la judicatura con criterio muy restrictivo, aplicando principios estrictos como el de presunción de legitimidad del acto administrativo (por ejemplo, respecto de la vigencia de decretos y actos de alcance general), la necesidad de prueba concreta del daño causado, su cuantía y además existe el "riesgo" de que el tribunal recurra al criterio de que la cuestión pueda resolverse salvando la validez de la norma impugnada (por ejemplo, a través de la interpretación normativa o la inaplicabilidad de la disposición).

Esto último traduce la idea de que la inconstitucionalidad constituye la última *ratio* que posee el intérprete judicial a la hora de resolver una *litis*, debiendo emplear un criterio en la interpretación normativo, que permita su armónica articulación, dejando en lo posible a todas con plena validez.

Inveteradamente nuestra Corte Suprema de Justicia ha sostenido que la declaración de inconstitucionalidad de un precepto de jerarquía legal constituye la más delicada de las funciones a encomendar a un tribunal de justicia, configurando un acto de suma gravedad que debe ser considerado la última *ratio* del orden jurídico[10], por lo que no cabe formularla sino cuando un acabado examen del precepto conduce a la convicción cierta de que su aplicación conculca el derecho o la garantía constitucional invocado[11].

Finalmente, resulta absolutamente falaz alegar que en los casos en los cuales se debate la constitucionalidad de un tributo y la Administración rechaza en forma sistemática las pretensiones recibidas, exista la más mínima posibilidad de éxito por parte del contribuyente.

Ello porque de ocurrir así, implicaría una conducta del Fisco sospechosa, lindante en lo ilícito, en tanto que un súbito y excepcional cambio de criterio (salvo que se establezca luego como regla general), que beneficie a unos por sobre otros, otorgando a un sujeto lo que se le niega al resto, como mínimo resulta llamativo; al tiempo que contraría la doctrina de los actos propios, de la obligación del Estado de obrar de forma previsible y brindar seguridad jurídica.

Si el Fisco constantemente rechaza planteos cuyo núcleo básico coincide con presentaciones futuras, *tiene la obligación de seguir rechazando los nuevos cuestionamientos* (es que, ante iguales o análogos planteos, iguales o análogas respuestas deben ser brindadas).

[10] Fallos: 302:1149; 303:1708, entre muchos otros.
[11] Conf. doctrina de Fallos: 315:923, *in re* L.172, L. XXXI, A "*Lavandera de Rizzi, Silvia c/ Instituto Provincial de la Vivienda*", sentencia del 17/03/1998; Punto IV del dictamen del. Procurador Fiscal Subrogante al que remitió la Corte Suprema *in re* "*Droguería del Sud S.A. c/ Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires*" del 20/12/05.

A su turno, no existe ningún tipo de peligro de afectación para las arcas estatales, a diferencia de las visiones alarmistas y dramáticas que pretendan dibujarse. En definitiva, quien define si procede o no la repetición será siempre el Juez (de primera instancia o la alzada), haya o no reclamo administrativo previo y la ausencia de éste no impedirá que el Fisco pueda argumentar y probar con toda amplitud en su favor durante el litigio, máxime cuando en este tipo de causas, la actividad probatoria resulta mínima (a pesar que debería ser lo inverso, puesto que acreditar una inconstitucionalidad normativa no es tarea para nada fácil), cuando no, son declaradas de puro derecho.

También suele invocarse que, si el legislador tributario hubiera deseado obviar el procedimiento administrativo previo para los casos de repetición, lo hubiera previsto expresamente en las normas especializadas (LPT y Código Aduanero) y si no lo hizo, es porque rechazó tal criterio. Ello así, en tanto que la inconsecuencia o la falta de previsión no se suponen en el legislador (*Fallos*: 278:62; 297:142 y muchos más) como tampoco la omisión involuntaria (*Fallos*: 315:727).

Sin embargo este argumento descuida un aspecto fundamental que enmarca toda la situación: la interpretación integrativa del sistema normativo; en especial en este tema en el cual tanto la LPT como el Código Aduanero resultan ser leyes especializadas que se cimentan en la LPA; de allí que si bien regulan algunos temas en igual o en diferente sentido que la LPA, el legislador ha "omitido voluntariamente el tratamiento de otros" a sabiendas que dicha omisión generará la aplicación del régimen general de la LPA a la cuestión tributaria o aduanera.

Dicho de otro modo, la omisión de considerar ciertos institutos en la LPT (supuesto de no regulación), en realidad constituye un caso de regulación tácita (no de omisión, sino previsión por parte del legislador), al saber de antemano que ello conducirá inevitablemente a la aplicación supletoria de las disposiciones de la LPA.

A diferencia de lo que habitualmente sostiene el Fisco, si el legislador tributario hubiera querido que una cuestión de esa naturaleza no se rija por las pautas de la LPA, debió excluirla expresamente, pues todo lo omitido, implica conformidad para que sea regido por aquella (de manera supletoria).

V.B. El art. 1° de la LPA

Una cuestión no menor vinculada a la traslación supletoria de las disposiciones de la LPA al ámbito tributario, radica en la modificación operada sobre su art. 1°.

Anteriormente, la disposición rezaba en su primer párrafo: "*Las normas de procedimiento que se aplicarán ante la Administración pública Nacional centralizada y descentralizada, inclusive entes autárquicos, con excepción de los organismos militares y de defensa y seguridad, se ajustarán a las propias de la presente ley…*" y a los requisitos que a tal fin la norma indicaba en los párrafos subsiguientes.

Con la reforma operada con la 24.742 la disposición quedó dividida en dos normas (art. 1 y art. 1 bis), expresando ahora el art. 1° (en lo que nos interesa): "*Ámbito de aplicación.*

a) Las disposiciones de esta ley se aplicarán directamente a:

(i) La Administración Pública nacional centralizada y descentralizada, sin perjuicio de lo que dispongan las leyes especiales…

b) También se aplicarán, en forma supletoria los títulos I, II y III a:…

(ii) Los procedimientos administrativos regidos por leyes especiales que se desarrollen ante los órganos y entes indicados en los sub-incisos (i) y (ii) del inciso a) precedente…".

De este modo, la ley deja claro que la LPA no sólo se aplica al funcionamiento administrativo de los organismos públicos, sino a "procedimientos" regidos por leyes especiales, reforzando de este modo las cláusulas insertas en ordenamientos especializados que ya consagraban tal supletoriedad.

La Corte Suprema en la causa "Compañía de Circuitos Cerrados"[12] expresó que "*con relación a la determinación de impuestos y sus accesorios la ley 11.683 contiene una regulación específica de los medios recursivos pertinentes lo que excluye la aplicación a su respecto de la legislación que regula los procedimientos Administrativos, pues ella está contemplada con carácter supletorio para las situaciones no previstas en el título I de la Ley 11.683 (confr. art. 116)*", por lo cual consideró que de hacerse uso del recurso de reconsideración previsto en el art. 76 contra una determinación de oficio, ante su rechazo por el órgano fiscal, no podría evitarse el tener que abonar el tributo en caso de intentar luego discutir la cuestión por la vía de repetición. Por ello rechazó el criterio sostenido por el Ministerio Público Fiscal de trasladar -por vía de aplicación supletoria- los efectos suspensivos del acto administrativo que otorga el art. 23 inc. a) de la LPA.

Ahora bien, cabe destacar que en ese caso, el máximo Tribunal falló en ese sentido, debido a que la LPT "regulaba" la cuestión de un modo opuesto y diferente a lo que lo hacía la LPA, por lo cual no podía invocarse la supletoriedad cuando ello implicaba alterar institutos que ya tienen -en la norma especial- un tratamiento específico.

Por el contrario, en la temática que se encuentra en debate en este trabajo, se incorporan nuevos elementos, que constituyen situaciones que se "agregan" al esquema básico regulado en el LPT y que no encuentran allí adecuada regulación.

V.C. Acumulación de supuestos de excepción

Por otra parte, cabe destacar que si bien los distintos supuestos de excepción al agotamiento de la instancia administrativa del art. 23 están dispuestos en cuatro apartados (puntos *i* a *iv*) y que el penúltimo de ellos utiliza el término "o" (apartado *iii*), si bien este vocablo es una conjunción coordinante que actúa como conjunción disyuntiva, que indica alternativa u opción, no implica que se trate de una disyunción excluyente.

Por ejemplo, el supuesto *iii)* que refiere a la acción de amparo, no excluye la posibilidad de que el trámite administrativo involucrado conlleve un ritualismo inútil (supuesto *ii*).

Mutatis mutandis, que el accionante ordene su cuestionamiento en el marco de la inconstitucionalidad de una norma (supuesto *i*), tampoco desplazaría la posibilidad de que el desarrollo del trámite administrativo (previo) conlleve un ritualismo inútil (supuesto *ii*).

Lo antes expuesto se fundamenta en una cuestión de lógica, si el contribuyente impugna el impuesto pagado con fundamento en la inconstitucionalidad de la norma, ergo, el tema nunca podría ser resuelto satisfactoriamente en instancia administrativa puesto que el Fisco no podría declararla; lo cual al mismo tiempo implicaría un exceso ritual manifiesto

La cuestión adquiere especial utilidad en aquellos casos que se afecta a un grupo

[12] CS, "compañía de Circuitos Cerrados c/AFIP-DGI", 9/03/2010.

amplio y puntual de contribuyentes, cuyas causas exhiben características fácticas comunes al ser de similar naturaleza, donde los particularismos son mínimos.

Por citar algunos ejemplos podemos mencionar: la impugnación del Impuesto a las Ganancias a cargo de jubilados y pensionados a la luz del fallo "*García*" de la CSJN[13]; el cuestionamiento del Título V de la Ley de Impuesto a las Ganancias (reformada) para trabajadores; o el cobro del Aporte Solidario y Extraordinario – Ley 27.605.

También en materia aduanera, a cuyo respecto se establece como regla la vía administrativa previa (arts. 1068 y ss. CAd.), salvo las propias excepciones que contiene dicho cuerpo normativo (ap. 1 y 2 del inc. b) del art. 1069 CAd.), podría aplicarse esta simplificación, para los casos de repetición de la Tasa de Estadística y para el cuestionamiento de derechos de exportación o importación, que usualmente son efectuados por decretos no ratificados por ley o lo son, únicamente por períodos inferiores a los que fueron aplicados[14].

VI. La previsión tributaria que contiene la Ley de Procedimientos Administrativos Nacional

Un artículo de contenido bastante curioso que no ha sido adecuadamente tratado ni explicado por la doctrina y la jurisprudencia se encuentra inserto en el actual inc. a) del art. 32 de la LPA, mediante el cual se dispone: "*El reclamo administrativo previo a que se refieren los artículos anteriores no será necesario si mediare una norma expresa que así lo establezca y cuando:*

a) *Se tratare de repetir lo pagado al Estado en virtud de una ejecución o de repetir un gravamen pagado indebidamente…*".

Por la amplitud del texto, no queda ningún tipo de duda que la norma alude en forma genérica a todo tributo (impuesto, tasa o contribución especial) previsto en el ordenamiento nacional y que, si bien se encuentra inserto en una ley administrativa; refiere con especialidad a lo tributario nacional, en abierta contradicción con el art. 81 de la LPT.

Si bien la LPT es del año 1933 y la LPA posterior (1972) podría argumentarse que las innumerables modificaciones de la primera, ratificaron la vigencia de que ley posterior, deroga la anterior. El problema es que la LPA, fue recientemente modificada por la ley 27.742 (2024) y mantuvo expresamente este supuesto de excepción (que antes se encontraba consagrado en el inc. c) de aquel artículo).

Por su parte, la doctrina -sin más tapujos- expresa a su respecto que: "*Puesto que la norma no formula distinción alguna, entendemos que cualquiera sea el tipo de gravamen: impuesto stricto sensu, tasas, derechos patentes, contribuciones de mejora, aportes previsionales o sociales, y sus accesorios (indexaciones, intereses, multas, etc.), cuya repetición se pide, no procede el reclamo*"[15].

[13] Causa CAF 69000/2022 "HERNANDEZ, DANIEL ALBERTO Y OTROS c/ ENAFIP-LEY 20628 s/PROCESO DE CONOCIMIENTO", Juzg. Nac. Cont. Adm. Fed. n° 6, del 1/04/2025, con remisión los fundamentos expresados en el dictamen fiscal.

[14] Ejemplo de esto último lo encontramos en la causa CAF 18433/2024 "*RAME TRADE SRL c/ EN-AFIP-DGA-DTO 332/19 Y OTRO s/PROCESO DE CONOCIMIENTO*", Juzg. Nac. Cont. Adm. Fed. n° 6, del 10/03/2025, con remisión los fundamentos expresados en el dictamen fiscal.

[15] Hutchinson, Tomás, *Régimen de Procedimientos Administrativos. Ley 19.549*, 5° ed., Astrea, Bs. As., 2000, p. 183, §1.2.

En igual sentido y más recientemente se ha sostenido que: "*Tampoco debe deducirse el RAP cuando el interesado procura repetir un gravamen pagado indebidamente a la administración pública, tales como los aportes previsionales o sociales, tributos, etc. (art. 32, inc. a], LNPA)*.

Es importante señalar que el pago cuya repetición se pretende puede haberse efectuado tanto en el ámbito administrativo como en sede judicial"[16].

La relevancia de este supuesto no es menor, ya que originariamente el texto del art. 32 de la LPA sufrió múltiples modificaciones y mutilaciones. Así es como de los seis supuestos originales que permitían entablar acción judicial contra el Estado sin necesidad de reclamo administrativo previo, "*La cuestión tuvo una sustancial alteración con la sanción de la ley 25.344, que suprimió cuatro de las excepciones, limitándolas a dos, a saber, cuando:*

A) *Se tratare de repetir lo pagado al Estado en virtud de una ejecución o de repetir un gravamen pagado indebidamente.*

B) *Se reclamare daños y perjuicios contra el Estado por responsabilidad extracontractual*"[17].

¿Cómo receptar entonces esta norma tan clara y directamente aplicable a la materia tributaria, que se encuentra contenida en un ordenamiento ajeno al específico, pero que ha sido ratificado una y otra vez por diversas reformas legislativas?

La cuestión trae a la memoria el art. 2532 del Código Civil y Comercial de la Nación que, a pesar de tratarse de un ordenamiento de derecho privado, legisla expresamente en materia de derecho público tributario nacional y provincial, fijando en materia de prescripción liberatoria, pautas de remisión normativa y (en defecto de su regulación específica por la legislación tributaria), de reenvío a ese ordenamiento.

Complementariamente a lo expuesto, debemos aclarar que existen dos tipos tributos nacionales, los que recauda ARCA (ex AFIP) y los que recaudan otros entes administrativos. Recordemos que la LPT fue diseñada como ley marco para la recaudación de todos los tributos nacionales, pero ello no es así en la actualidad, en tanto que para que ello ocurra, son las propias leyes de creación de cada uno de los tributos, las que deben instituir a ARCA como ente de percepción de tales fuentes de recursos. La LPT nada dice sobre a cuáles tributos se aplica, sino que efectúa el reenvío normativo[18].

En su momento el Decreto 618/97 establecía que la AFIP tenía por función: "*a) La aplicación, percepción y fiscalización de los tributos y accesorios dispuestos por las normas legales respectivas…*".

De allí que quedan fuera de ese espectro un sinnúmero de tributos percibidos por entidades administrativas no fiscales, tales como la Tasa de Reciprocidad que cobra la Dirección Nacional de Migraciones (Decreto 1654/2008); los tributos que se perciben y pasan a integrar el Fondo Nacional de las Artes como el "Derecho de Dominio Público

[16] Buteler, Alfonso, Ley Nacional de Procedimiento Administrativo n° 19.549, Errepar, Bs, As., 2024, p. 372, §1.3.

[17] García Pullés, Fernando R., *Tratado de lo contencioso administrativo, T. 1*, Hammurabi, Bs. As., 2004, p. 488, §29, c.

[18] En este sentido, sin efectuar ninguna especificación concreta el art. 3 de la LPT expresa "*El domicilio de los responsables en el concepto de esta ley y de las leyes de tributos a cargo de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS…*". En igual sentido el art. 11 postula "*La determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley…*".

Pagante"[19] o la Tasa de Justicia que cobra el Poder Judicial de la Nación (Ley 23.898); por sólo mencionar algunos.

Volviendo al art. 32 de la LPA, lo cierto es que lejos de resultar obsoleta esta norma ha sido aplicada en algunos supuestos, tales como lo ocurrido en la causa "*Safe*"[20], en donde el actor inició acción de repetición contra la AFIP por la suma que consideró indebidamente retenida por su empleador en concepto de Impuesto a las Ganancias sobre su indemnización laboral. En ese caso, el Juez de grado consideró aplicable la disposición del art. 32 inc. a) de la ley 19.549 y, en consecuencia, propició el rechazo de

la defensa de falta de habilitación de instancia (por omisión de reclamo administrativo previo), que fuera articulada por el ente fiscal.

Apelado que fuera el decisorio, el tribunal de Alzada rechazó el recurso, quedando finalmente habilitada la instancia judicial al expresar:

"*III. Que esta Sala al resolver una cuestión sustancialmente análoga a la que es materia de debate en el sub-lite, in re "Lentini Francisco Antonio c/ EN –AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva", sentencia del 9 de noviembre de 2011, se ha pronunciado por la innecesariedad del reclamo administrativo previo a la iniciación de la demanda y, en consecuencia declaró habilitada la instancia judicial.*

En efecto, de conformidad al dictamen emitido por el Sr. Fiscal General en la causa mencionada, en el que hizo remisión a los argumentos vertidos por el Sr. Fiscal de Primera Instancia, el Tribunal compartió los fundamentos allí vertidos, en el cual, sobre la base del carácter eminentemente alimentario de la pretensión y el principio pro accione, se consideró que el reenvío a sede administrativa devendría en un exceso ritual manifiesto y, en los términos del Alto Tribunal, como "injustificado rigor formal o puramente ritual, "excesivo rigor formal" o injustificado ritualismo" (Fallos: 308:117, 5239; 315: 1604; 316:787; 322; 1418; 323:800, 1919, 2821; 324:3335; entre otros). Asimismo, tuvo en cuenta el principio de defensa en juicio garantizado por el art. 18 de la Constitución Nacional y lo postulado por esta Cámara en cuanto a que el "ritualismo inútil" traduce un principio jurídico que subsiste como tal no obstante haber sido normativamente suprimido por la reforma que la ley 25.344 (art. 12) introdujo al art. 32 inc. e) de la ley 19.549 (confr. doctrina plenario de esta Cámara, in re "Córdoba Salvador y otros c/ EN -Dirección General de Fabricaciones Militares s/ empleo público, del 18/3/2011)".

Se observa entonces, que nuevamente la interpretación armónica de los ordenamientos, ha vinculado la aplicación del art. 32 de la LPA, con el exceso ritual manifiesto y también con el aspecto alimentario de los emolumentos (base imponible) respecto de los cuales se practicó la retención impositiva que se pretende ahora recuperar.

VII. Breves reflexiones finales

Omitir la instancia administrativa previa, no debe ser interpretado simplemente como un beneficio al contribuyente, sino también al propio Fisco, que evitaría de este modo

[19] Véase aranceles por el aprovechamiento de obras caídas en el dominio público (conf. Resol nº 15.850/77 "Cuerpo Legal sobre Derechos de Dominio Público Pagante") recursos destinados al fomento de las artes (conf. Dto. Ley 6.066/1958),

[20] CNCAFed, Causa N° 35.440/2008 "*SAFE GUSTAVO ALEJANDRO c/ EN – AFIP DGI s/ DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA*", del 19/04/2012.

abarrotarse con la inútil tramitación de causas que están condenadas a ser rechazadas desde su inicio y donde dicho trámite opera simplemente como un "postergador" de su resolución en manos judiciales.

En esos casos, el interés de preservar la vigencia de esta etapa burocrática inútil, no sería realmente del Fisco (ARCA-DGA) cuyo fin es recaudar (y en estos casos, ya lo hizo), sino de desincentivar y ralentizar las acciones de repetición, es decir, no devolver lo indebidamente ya recaudado.

Desde esta óptica no existe fundamento para diferenciar supuestos de procedimientos puramente administrativos de aquellos administrativos tributarios y administrativos aduaneros ya que, por encima de la especialización normativa, prevalece el sentido común, la tutela judicial efectiva y el principio de buena gestión de los recursos públicos, humanos y materiales.

ANÁLISIS DE LA LEY 27.742 Y SUS IMPLICANCIAS EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

Oscar Alberto Yulan

I. Prefacio

La ley 27.742 denominada “Ley de Bases y Puntos de Partida para la Libertad de los Argentinos” ha introducido significativas reformas en el ordenamiento jurídico, entre las cuales encontramos una sustancial modificación al procedimiento administrativo. En este breve ensayo, analizaremos dichas reformas y sus implicancias en el procedimiento tributario.

II. Estructura de la ley Bases

Cabe recordar que la ley Bases consta de 238 artículos, divididos en nueve Títulos, los cuales se detallan a continuación:

TÍTULO I – Declaración de Emergencia.

TÍTULO II - Reforma del Estado, el cual contiene un primer capítulo referido a la reorganización administrativa, un segundo capítulo dedicado a la sujeción a privatización de empresas y sociedades de propiedad total o mayoritaria del Estado nacional, un tercer capítulo relacionado con las modificaciones al procedimiento administrativo, y un capítulo cuarto con referencia al empleo público.

TÍTULO III – Contratos y acuerdos Transaccionales, en cuyo capítulo primero se refiere a la fuerza mayor en los contratos vigentes y acuerdos transaccionales, y en el capítulo segundo a las concesiones que otorga el Poder Ejecutivo Nacional.

TÍTULO IV – Promoción del empleo registrado.

TÍTULO V – Modernización laboral, el cual en su capítulo primero realiza modificaciones a la Ley N° 24.013, para posteriormente en el capítulo segundo realizar modificaciones a la Ley de Contrato de Trabajo N° 20.744 (t.o. en 1976) y sus modificatorias, por su parte en el capítulo tercero se crea un fondo de cese laboral que podrá sustituir la indemnización prevista en el artículo 245 de la Ley 20.744, en el capítulo cuarto se legisla sobre los trabajadores independientes con colaboradores, en el capítulo quinto se modifica la Ley N° 26.727 de trabajo agrario, y por último en el capítulo sexto deroga un conjunto de normas contrarias a lo dispuesto en la Ley Bases.

TÍTULO VI – Energía, en su capítulo primero realiza importantes modificaciones a la ley de Hidrocarburos 17.319, por el capítulo segundo se modifica la ley 24.076 reguladora del gas natural, por su parte el capítulo tercero deroga la declaración de interés público nacional el logro de autoabastecimiento en materia de hidrocarburos y realiza reformas en la Ley 26.741, en el capítulo cuarto se dispone la unificación de los entes reguladores, en el capítulo quinto adecúa las leyes 15.336 y 24.065 (ambas referidas a la energía eléctrica), por último en su capítulo sexto faculta al Poder Ejecutivo Nacional a elaborar, con el acuerdo de las provincias, una legislación ambiental armonizada conforme a lo normado en el artículo 23 de la Ley 27.007 en materia de hidrocarburos.

TÍTULO VII – Régimen de Incentivo para Grandes Inversores (RIGI), creado en el capítulo primero en donde también se establece su ámbito de aplicación, en el

capítulo segundo se regulan los plazos y los sujetos habilitados para actuar en dicho régimen, por su parte el capítulo tercero establece los requisitos y condiciones para la inclusión en el Rigi, así como el plan de inversión, procedimientos y efectos, el capítulo cuarto trata sobre los incentivos en materia tributaria y aduanera, en el capítulo quinto se legisla respecto a incentivos bancarios, el capítulo sexto se refiere a la estabilidad del régimen y su compatibilidad con otros regímenes y la posibilidad de cesión, el capítulo séptimo señala las causales de finalización de los incentivos bajo el Rigi, en materia infraccional y recursiva el capítulo octavo detalla el régimen aplicable a los vehículos de proyecto único (VPU), los capítulos noveno y décimo norman respecto a la autoridad de aplicación, jurisdicción y arbitraje, en los capítulos undécimo y décimo segundo se invita a las provincias, a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y a los municipios a adherir al Rigi y se regulan disposiciones transitorias al régimen.

TÍTULO VIII – Medidas fiscales para un ajuste equitativo y de calidad. En un único capítulo dispone modificaciones respecto al régimen fiscal del tabaco.

TÍTULO IX – Disposiciones finales.

En esta obra formularemos algunas reflexiones que giran en torno a las implicancias en materia de procedimiento tributario respecto a cada uno de los títulos de la Ley Bases.

III. TÍTULO I: Declaración de emergencia y delegación legislativa

Desde el restablecimiento de la democracia de manera ininterrumpida desde 1983, ante cada cambio de gobierno resulta característica la necesidad de una legislación referida a, por un lado, la declaración por parte del Poder Legislativo de un estado de emergencia[1] y su recepción jurisprudencial[2], y por otro, a la delegación de funciones legislativas en el Poder Ejecutivo Nacional vinculadas a determinadas materias de administración y de emergencia, conforme los lineamientos previstos en el artículo 76 de la Constitución Nacional.

En materia procedimental tributaria, la Corte Suprema de Justicia ha reconocido la procedencia de acciones que protejan los derechos individuales consagrados en la Constitución Nacional, como por ejemplo la acción de amparo, la acción directa de inconstitucionalidad o la acción declarativa de certeza, para cuestionar la legitimidad de los tributos.

En la causa "*Video Club Dreams*" la CSJN tuvo oportunidad de afirmar con relación a los Decretos 2736/91 y 949/92 denominados de "necesidad y urgencia" que: *"…sin perjuicio de lo expuesto cabe advertir que los motivos que impulsaron el dictado de los decretos 2736/91 y 949/92 no se exhiben como respuesta a una situación de grave riesgo social que hiciera necesario el dictado de medidas súbitas como las que aquí se tratan. Es más, no se ha puesto en evidencia que las medidas impugnadas obedezcan a factores que comprometan el desarrollo económico del Estado."*

[1] A modo ejemplificativo se enumeran las leyes 23.696 (B.O. 23/08/1989); 23.697 (B.O. 25/09/1989); 25.344 (B.O. 21/11/2000); 25.414 (B.O. 30/03/2001); 25.561 (B.O. 07/01/2002) y 27.541 (B.O. 23/12/2019).

[2] Podemos citar como "leading case" "Delfino" (CSJN, Fallos 148:430); "Mouviel" (CSJN, Fallos 237:636); "Prattico" (CSJN, Fallos 246:345); "Peralta" (CSJN, Fallos 313:1513); "Cocchia" (CSJN, Fallos 316:2624); "Smith" (CSJN, Fallos 325:28); "Selcro" (CSJN, Fallos 326:4251); "Colegio Público de Abogados de Capital Federal" (CSJN, Fallos 331:2406); "Camaronera Patagónica" (CSJN Fallos 337:388).

Más recientemente, la CSJN en autos *"Bice Fideicomisos S.A. –BFSA- (ex Nación Fideicomisos S.A.) c/Pcia. de Salta s/Acción declarativa de inconstitucionalidad"* con fecha 03 de Febrero de 2023, sostuvo -con relación a la determinación de deuda tributaria por parte de la Provincia de Salta, en concepto de Impuesto de Sellos sobre unos contratos de fideicomisos de gas con la finalidad de hacer una obra de expansión de gasoductos de norte a sur del país- que: "*Dichos convenios se instrumentaron dentro del marco del decreto nacional 180/2004, el cual fue dictado conforme a las pautas de la ley 25.561, que declaró la emergencia pública en materia social, económica, administrativa, financiera y cambiaria, delegando al Poder Ejecutivo Nacional las facultades para dictar las medidas orientadas a conjurar dicha situación…*

9°) Que, en el contexto descripto, corresponde recordar que reiteradamente esta Corte ha decidido que las provincias carecen de atribuciones para gravar los medios o instrumentos empleados por el Gobierno de la Nación para ejecutar sus poderes constitucionales…

Estos instrumentos de gobierno, destinados a efectivizar una alta política nacional en materia energética –más concretamente en el marco de las actividades reguladas por la ley 24.076-, no pueden ser incididos directamente por el impuesto de sellos provincial, sin representar ello, en las particulares circunstancias del caso, una palmaria interferencia del poder local sobre el nacional, junto a una inadmisible - 12 - limitación de su independencia…"

Destacada doctrina ha desarrollo pormenorizadamente el tema en cuestión, a la cual remitimos en mérito a la brevedad[3].

IV. TÍTULO II: Reforma del Estado

Este Título consta de 60 artículos, destinados a la reorganización administrativa en relación con los órganos u organismos que conforman la administración central o descentralizada del Poder Ejecutivo Nacional, contemplados en el inciso a) del artículo 8 de la Ley N° 24.156 y con las empresas y sociedades enunciadas en el inciso b) de la citada norma[4].

Dicha reorganización, se refiere a la posibilidad de modificar o eliminar competencias, funciones o responsabilidades dispuestas legalmente cuyo mantenimiento resulte innecesario y la reorganización, modificación o transformación de su estructura jurídica, centralización, fusión, escisión, disolución

[3] Entre otros: Spisso, Rodolfo, *"Principio de Legalidad"* en *Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 7ma. edición, 2019, págs. 341/364. Dalla Vía, Alberto Ricardo, *"La Emergencia Constitucional y la Delegación Legislativa"* en *Derecho Constitucional Económico*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 3ra. edición, 2014, págs. 379/407. Gelli, María Angélica *Constitución de la Nación Argentina*, Buenos Aires, La Ley, 4ta. edición ampliada y actualizada, 2008, Tomo II, págs. 260/279. Casás, José Osvaldo "*Los distintos sistemas de reserva de ley en materia tributaria*" en *Derechos y Garantías constitucionales del contribuyente, a partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos Aires, 2005, Ad-Hoc, págs. 327/496.

[4] Verónica L. Arías. El acto administrativo: Elementos, caracteres y extinción (L. 19549 reformada por L. 27742). Disponible en https://documento.errepar.com/doctrina/el-acto-administrativo-elementos-caracteres-y-extincion-l-19549-reformada-por-l-27742-20241010090522842 (fecha de consulta: 31/01/2025).

total o parcial, o transferencia a las provincias o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

En ese contexto, en materia de administración tributaria se han producido importantes modificaciones, entre ellas la más relevante ha sido sin dudas la disolución de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) y la creación de su continuadora Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA), de acuerdo a lo dispuesto por el Decreto 953/2024 (B.O. 25/10/2024) en cuyos considerandos establece que en el marco de la emergencia pública se facultó al Poder Ejecutivo Nacional a llevar adelante la reforma estatal prevista en el presente Título, y que la situación en la que se encuentra el organismo a disolver y los objetivos que se plantean para encarar el esfuerzo fiscal, es que resulta adecuado efectuar la reestructuración organizativa con el objeto de alcanzar la máxima eficacia y eficiencia en la gestión recaudatoria.

Por otro lado, la modificación de la Ley 22.520 (Ley de Ministerios) mediante Decreto N° 585/2024 (B.O. 05/07/2024) dispuso que a efectos de adecuar la organización de la Administración Pública Nacional de conformidad con el proceso de reducción del gasto público y aumento de la eficiencia y eficacia de los organismos comprendidos, resulta necesario crear el Ministerio de Desregulación y Transformación del Estado, el cual entre otras atribuciones, podrá entender en la simplificación y reducción del Estado, con el objetivo de eliminar tareas innecesarias, duplicadas y/u obsoletas, con la intervención de las áreas competentes; participar en la revisión de esquemas tributarios, exenciones impositivas y regímenes especiales que generen privilegios o distorsiones en el funcionamiento de los mercados y la economía; y proponer a las distintas jurisdicciones y entidades de la Administración Pública Nacional la implementación de medidas encaminadas a mejorar la calidad y eficiencia de la gestión y el gasto público.

A esta altura, la Ley Bases nos recuerda a la Ley 23.696 del 17/08/1989, denominada de Reforma del Estado, por la cual en su artículo 1° se declaró el estado de emergencia en la prestación de servicios públicos, en la ejecución de los contratos a cargo del sector público y la situación económica financiera de la Administración Pública Nacional en relación con los órganos u organismos que conforman la administración central o descentralizada del Poder Ejecutivo Nacional, contemplados en el inciso a) del artículo 8 de la Ley N° 24.156 y con las empresas y sociedades enunciadas en el inciso b) de la citada norma.

En el marco de dicha norma, se autorizó al P.E.N. a intervenir todos los entes, empresas y sociedades, cualquiera sea su tipo jurídico, de propiedad exclusiva del Estado Nacional y/o de otras entidades del sector público nacional de carácter productivo, comercial, industrial o de servicios públicos. En tal sentido, se produjo una profunda transformación de dichas entidades, incluida la privatización de muchas de ellas, y la concesión al sector privado, de obras públicas.

Sin duda alguna, el tercer capítulo de este Título II, relacionado con las modificaciones al procedimiento administrativo, acapara la atención de esta obra. En esa inteligencia, desarrollaremos a continuación las siguientes observaciones que podemos extrapolar al procedimiento tributario.

a) La ley 19.549 (B.O. 27/04/1972) ha venido a establecer un procedimiento administrativo común o general para la Administración Pública Nacional, sin perjuicio de la vigencia de procedimientos administrativos especiales en dicho ámbito (entre ellos el procedimiento tributario).

La “Ley Bases” ha producido cambios sustanciales en el procedimiento administrativo, lo que repercute, sin dudas, en un cambio de paradigma con el reconocimiento del derecho a la tutela efectiva administrativa y judicial.

Principios claves como la simplificación administrativa y la buena administración, reconocidos e incorporados por los Decretos 891/2017 y 894/2017 en el Decreto Reglamentario de la Ley 19.549 (Dto. 1759/72), hoy encuentran reconocimiento legal en el nuevo artículo 1 bis de la ley 19.549.

b) PLAZOS Y VISTA DE ACTUACIONES: Dicho artículo 1 bis, en materia de plazos establece en su inciso g), que serán obligatorios tanto para los interesados como para la Administración, se contarán por días hábiles administrativos, y se computarán a partir del día siguiente al de la notificación. En el punto VII) del citado inciso g) se regula la solicitud de vista de actuaciones que puede realizar el interesado en cualquier momento del procedimiento administrativo; disponiéndose textualmente que la misma: “*…producirá la suspensión de todos los plazos para la presentación de descargos, contestar vistas, citaciones, emplazamientos o requerimientos, interponer recursos o reclamos administrativos, o promover acciones o recursos judiciales, salvo los de prescripción, desde el momento en que se presente la solicitud, y se extenderá por todo el plazo fijado para tomar vista, el cual en ningún caso podrá ser inferior a diez (10) días*”.

El Decreto 695/24, reglamentario del Título II de la “Ley Bases”, en su artículo 21 sustituye el artículo 38 del Decreto Reglamentario de la Ley 19.549 (Dto. 1759/72), señalando una diferenciación importante entre expedientes en formato papel y expedientes digitales.

En los casos de expedientes en formato papel, la norma establece que en caso de solicitud de vista de manera verbal, no será necesaria una resolución expresa al efecto, y se podrá tomar vista en la oficina en que se encuentre el expediente, aunque no sea la Mesa de Entradas o Receptoría. Si el peticionante solicitare la fijación de un plazo de vista, se dispondrá por un medio de notificación fehaciente en forma escrita; considerándose que el día de vista abarca, sin límites, el horario de funcionamiento de la oficina en la que se encuentre el expediente. Asimismo, y en caso que el interesado solicite fotocopias de determinadas piezas, las mismas serán a su cargo.

En los expedientes digitales que tramitan por la plataforma Trámites a Distancia (TAD) –en materia tributaria nos encontramos con los expedientes en trámite por ante el Tribunal Fiscal de la Nación desde el 02/05/2019- la solicitud de vista se rige con los siguientes procedimientos: -La consulta sin suspensión de plazo, es automática y no requiere solicitud expresa del interesado. En esta consulta el usuario puede consultar la última fecha de modificación de expediente, su estado y ubicación actual, también se podrá acceder a documentos que se encuentren vinculados, quedando registro de la consulta dentro del expediente electrónico, sin suspensión de plazo. –En el caso que el interesado expresamente solicite vista de las actuaciones que tramitan por medios electrónicos, la misma conlleva la suspensión del plazo de las actuaciones en los términos previstos en el artículo 1 bis, inciso g) apartado VII de la Ley de Procedimientos Administrativos. –La vista se podrá otorgar mediante copia del expediente electrónico en un soporte informático que aporte el interesado. –Por último, y a pedido del interesado y a su cargo, se facilitarán copias en soporte papel

de los documentos electrónicos que solicitare.

Otra modificación que resulta relevante para el procedimiento tributario en los expedientes electrónicos en los cuales se utilice la Plataforma de Trámites a Distancia (TAD), tiene relación con el artículo 25 del Reglamento de Procedimientos Administrativos, Decreto N° 1759/72, el cual conforme la modificación introducida por el Decreto N° 695/2024 del 02/08/2024, en el artículo 25 de dicha norma se establece la eliminación de la aplicación del artículo 124 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, el cual otorga un plazo de gracia de las dos (2) primeras horas del día siguiente al del vencimiento.

Textualmente dicho artículo, en su parte pertinente dispone: *"Artículo 25:...d)....En los expedientes electrónicos en los cuales se utilice la Plataforma de Trámite a Distancia (TAD) u otra que permita la carga de documentación durante las VEINTICUATRO (24) horas de todos los días del año, no será de aplicación el artículo 124 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación."*

En las actuaciones en trámite ante la ARCA -que hoy se desarrollan mediante el Sistema de Gestión Electrónica (GDE)-, se deberán adecuar los procedimientos a la normativa antes citada, tanto en tareas de fiscalización y verificación, como en el aspecto determinativo y sumarial.

Párrafo aparte merece el análisis de la interrupción de plazos por articulación de reclamos o recursos administrativos. En tal sentido, el artículo 1 bis, inciso i) remarca la interrupción del curso de todos los plazos legales y reglamentarios aplicables, incluso los relativos a la caducidad y prescripción. Dichos efectos interruptivos permanecerán hasta que adquiera firmeza el acto administrativo que ponga fin a la cuestión; o bien el acto administrativo que declare la caducidad del procedimiento administrativo; o el acto administrativo que haga lugar al pedido de desistimiento por parte del administrado, del procedimiento o del derecho.

Igual efecto (esto es la interrupción de plazos) producirá la interposición de recursos o acciones judiciales, aunque fueren deducidos ante un tribunal incompetente.

C) NOTIFICACIONES: El artículo 11 de la Ley 19.549 regula, en su parte pertinente, que: *"Para que el acto administrativo de alcance particular adquiera eficacia debe ser objeto de notificación al interesado...."* Desde la notificación del acto, el mismo adquiere plena eficacia y, desde el día posterior a dicha notificación, comienzan a correr los plazos procesales. En la notificación deberá hacerse saber al interesado los recursos administrativos que se pueden interponer contra el acto notificado y el plazo dentro del cual deben articularse los mismos o, en su caso, si el citado acto agota la vía administrativa. Si la notificación omite total o parcialmente los citados recaudos, la misma resultará inválida e ineficaz, conforme lo normado por el artículo 1 bis, inciso g) iii).

Por su parte, el Decreto Reglamentario 1759/72 en el artículo 41 contempla las distintas formas de llevar adelante la notificación del acto administrativo, no pudiéndose efectuar hoy en día mediante carta certificada con aviso de retorno, toda vez que el interesado desconoce el contenido del sobre que recibe por parte de la oficina postal, y por lo tanto, afecta la idoneidad de la notificación.

D) SILENCIO DE LA ADMINISTRACIÓN: Dentro de la tutela administrativa efectiva y en resguardo de la legítima defensa contemplada en el artículo 18 de la Constitución Nacional, la Administración debe tramitar y resolver dentro de los plazos previstos los procedimientos administrativos. En resguardo de dichas

garantías la ley contempló desde el S. XIX en Francia, que el silencio de la Administración en expedirse sobre determinada cuestión, debía interpretarse de manera negativa[5].

La "ley Bases" al reformar el artículo 10 de la Ley 19.549, continúa como regla general con el sentido negativo ante el silencio de la Administración. Pero a continuación dicha norma simplifica la configuración de dicho silencio al no ser necesaria la interposición de un pronto despacho y la espera de 30 días hábiles administrativos para la configuración del mismo. Hoy si las normas especiales no previeren un plazo determinado para el pronunciamiento, éste no podrá exceder de 60 días, conforme lo establecido en el segundo párrafo del inciso a) del artículo 10 de la ley 19.549.

Asimismo dicha norma regula el sentido positivo del silencio en los casos que medie disposición expresa en tal sentido, o que la Administración actúe como autorizante de determinadas conductas o actos en el marco del ejercicio de una facultad reglada, y la misma no se refiera a materias sensibles para la ciudadanía, como son la salud pública, el medio ambiente, la prestación de servicios públicos o los derechos sobre bienes de dominio público (excepto cuando la norma específica aplicable otorgue sentido positivo al silencio).

En los casos que se configure el silencio positivo de la Administración, el interesado podrá exigir la inscripción registral, la emisión de certificado o la autorización correspondiente en sede administrativa.

En tal sentido, el artículo 63 del Decreto Reglamentario 1759/1972 (modificado por Decreto 695/2024), dispone que los trámites administrativos concluyen por resolución expresa, por silencio positivo, por caducidad o por desistimiento del procedimiento o del derecho. Asimismo, los artículos 65, 65 bis, 65 ter, 65 quáter y 65 quinqués, detallan los efectos de la conclusión de los procedimientos por el silencio positivo de la Administración.

E)RECURSOS: En materia recursiva el artículo 23, inciso d) de la Ley 19.549 (modificada por Ley 27.742) ha traído un debate interesante sobre el plazo a computar con respecto al recurso previsto en el artículo 74 del Decreto 1397/1979, reglamentario de la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones). Recordemos que el inciso d) del artículo 23 actualmente dispone que: *"d) El plazo para la interposición de los recursos administrativos susceptibles de agotar la vía administrativa no podrá ser inferior a treinta (30) días contados desde la notificación válida del acto que se impugna"*.

Por su parte el artículo 74 del Decreto 1397/79 establece que: *"Cuando en la ley o en el presente reglamento no se encuentre previsto un procedimiento recursivo especial, los contribuyentes o responsables podrán interponer contra el acto administrativo de alcance individual respectivo, dentro de los quince (15) días de notificado el mismo, recurso de apelación fundado para ante el Director General, debiendo ser presentado ante el funcionario que dictó el acto recurrido"*.

La cuestión a dilucidar refiere a si actualmente rige por sobre el citado artículo 74 del Decreto 1397/79 el artículo 23, inciso d) de la Ley 19.549, y la respuesta debe ser por la afirmativa. Esto es, el plazo del artículo 74 debe interpretarse como de 30 días, atento el nuevo inciso d) del artículo 23 de la Ley de Procedimientos Administrativos; y ello así atento la supremacía de la ley por sobre un decreto.

[5] Cassagne, Juan Carlos – Perrino, Pablo E. El acto administrativo en la Ley de Bases. Disponible en TR LALEY AR/DOC/2299/2024 (fecha de consulta: 08/12/2024).

Otra cuestión a señalar en caso de interposición de recursos que deban ser resueltos por un órgano superior, la Ley 19.549 (modificada por la "Ley Bases") establece en su artículo 1 bis, inciso g) punto v, deberán ser elevados en un plazo que no podrá ser superior a cinco (5) días –salvo que se hubiere fijado un plazo menor-; resultando una falta grave del funcionario que deba proceder a dicha elevación, la omisión del cumplimiento de dicho plazo. Asimismo, se regula la obligatoriedad de notificar a las partes del procedimiento la elevación de las actuaciones.

En materia de contrataciones con el Organismo Fiscal rige actualmente la Disposición 247/2022, en cuyo Anexo se aprueba el "*Régimen General para Contrataciones de bienes, servicios y obras públicas de la Administración Federal de Ingresos Públicos*" y en su artículo 59 prevé una vía impugnatoria, que podrán interponer los oferentes contra el acto de aprobación del procedimiento, dentro de los cinco (5) días de notificado el mismo. Huelga señalar que dicho plazo hoy -conforme lo normado por el artículo 23 inciso d) de la Ley 19.549- debe interpretarse de treinta (30) días hábiles administrativos.

El Capítulo IV del Título II, regula el denominado empleo público, produciendo modificaciones en el Anexo de la ley 25.164, en materias como la estabilidad del empleado público afectado por reestructuraciones de organismos o por exceso de la dotación óptica necesaria, disponiendo un pase a disponibilidad de dichos agentes por un período máximo de hasta 12 meses; en caso de personal que alcance la edad jubilatoria podrá ser intimado a iniciar los trámites jubilatorios correspondientes, siempre que reúna los requisitos exigidos para obtenerla; asimismo se regulan en dicho Capítulo, las causales que justifican la imposición de sanciones laborales como apercibimiento, suspensión, cesantía o exoneración del empleado; por último se regula el cómputo del plazo de prescripción para la aplicación de sanciones disciplinarias, y el ejercicio regular del derecho a huelga.

V. TÍTULO III: Contratos y acuerdos transaccionales

Con el afán de atraer inversiones privadas en materia de infraestructura pública, la "Ley Bases" en los artículos 63 a 75 regula los contratos vigentes y las concesiones a futuro.

En tal sentido, y con relación a los contratos que hayan sido celebrados con anterioridad al 10 de diciembre de 2023, el artículo 63 establece que previa intervención de la Procuración del Tesoro de la Nación y de la Sindicatura General de la Nación, el Poder Ejecutivo Nacional podrá renegociar o rescindir los contratos –cuyos montos superen los diez millones de módulos establecidos en el art. 28 del Decreto 1020/2016-- de obra pública, de concesión de obra pública o de construcción o provisión de bienes y servicios.

Se excluyen de dicha norma, los contratos suscriptos en virtud de los procesos de privatización autorizados por la Ley 23.696 y los suscriptos en el marco de regímenes de promoción, programas de estímulo a las inversiones o a la producción.

En materia de concesiones, la "Ley Bases" modifica la Ley 17.520 de obras públicas, y además de regular el procedimiento, las formas, las modalidades y formalidades de las concesiones, dispone que la Administración deberá garantizar el mantenimiento del equilibrio de la ecuación económico-financiera tenida en cuenta al momento del perfeccionamiento de la concesión.

Cabe resaltar que en el artículo 70 de la "Ley Bases" se incorpora como artículo 7 ter de la ley 17.520, en materia de extinción del contrato por razones de interés público, la prohibición expresa de aplicar –ya sea- de manera directa, supletoria o analógica, ninguna norma que establezca la limitación de responsabilidad del Estado, en especial las contenidas en las leyes 21.499 y sus modificatorias y 26.944 y en el Decreto 1023/2001 y sus modificatorias; debiéndose aplicar las disposiciones contenidas en el citado artículo 7 ter, lo que se traduce en una limitación significativa de las prerrogativas que tradicionalmente contaba el Estado al momento de contratar.

El artículo 12 bis de la Ley 17.520 actualmente permite al Estado pactar la moneda, sea o no de curso legal, para el cumplimiento del pago del precio establecido en el contrato y/o remuneración del concesionario, impidiendo que el Poder Judicial modifique la forma de pago o la moneda pactada por las partes.

Como fuera arriba expuesto, en materia fiscal rige actualmente la Disposición 247/2022 (AFIP), en cuyo Anexo se aprueba el "*Régimen General para Contrataciones de bienes, servicios y obras públicas de la Administración Federal de Ingresos Públicos*". Dicha norma, seguramente será puesta a consideración para llevar adelante su adecuación con lo dispuesto en la "Ley Bases".

VI. TÍTULO IV: Promoción del empleo registrado

Por la normativa dispuesta en el presente Título, los empleadores podrán regularizar las relaciones laborales vigentes, como asimismo esta regularización podrá comprender las relaciones laborales no registradas o registradas deficientemente. A los efectos de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos del presente Título, el Poder Ejecutivo Nacional ha dictado el Decreto 847/2024 (B.O. 26/09/2024) por el cual se aprueba la reglamentación de la promoción del empleo registrado. Por su parte la ARCA a través de la Resolución General 5577/2024 (B.O. 27/09/2024) estableció –hasta el 24/12/2024/- un procedimiento para que el empleador pueda regularizar relaciones laborales constatadas mediante actas de inspección, cuya deuda no hubiese sido cancelada, o se encuentre en discusión administrativa, contencioso administrativa o judicial.

La regularización producirá los siguientes efectos, los cuales se encuentran detallados en el artículo 77, incisos a), b) y c) de la "Ley Bases":

-Extinción de la acción penal prevista en la Ley 27.430 (régimen penal tributario), y condonación de las infracciones, multas y demás sanciones de cualquier naturaleza, previstas en las leyes 11.683 (texto ordenado en 1998 y sus modificaciones), 17.250, 22.161, el artículo 32 de la Ley 24.557, delitos relativos a los recursos de la seguridad social previstos en la Ley 24.769, la Ley 25.212, firmes o no, siempre que se encuentren impagas o incumplidas a la fecha de entrada en vigencia de la ley.

-Baja del REPSAL (Registro de Empleadores con Sanciones Laborales), creado por la Ley 26.940, respecto de infracciones cometidas o constatadas hasta la entrada en vigencia de la ley, bajo condición de regularizar la totalidad de los trabajadores por los que se encuentra publicado en el Registro y pague, de corresponder, la multa.

-Condonación de la deuda por capital e intereses cuando aquella tenga origen en la falta de pago de aportes y contribuciones con destino a los subsistemas de la seguridad social que se detallan: SIPA (Sistema Integral Previsional Argentino); INSSJP (Instituto Nacional de Servicios

Sociales para Jubilados y Pensionados –PAMI-); Régimen Nacional del Seguro de Salud; Fondo Nacional de Empleo; Régimen Nacional de Asignaciones Familiares; Contribución con destino al Registro Nacional de la Industria de la Construcción y otros regímenes laborales o de seguridad social que determine la reglamentación.

La condonación parcial de deudas por capital e intereses va del noventa por ciento (90%) para micro y pequeñas empresas, pasando por el ochenta por ciento (80%) para medianas empresas (tramos 1 y 2), hasta el setenta por ciento (70%) para el resto de los empleadores.

Dicha reglamentación estableció un plan de facilidades de pago, fijando un máximo de 28 cuotas para micro y pequeñas empresas, y entidades sin fines de lucro, 16 cuotas para medianas empresas (tramos 1 y 2), y 12 cuotas para el resto de los empleadores; regulando un pago a cuenta para cada caso en 15%, 20% y 25%, respectivamente.

VII. TÍTULO V: Modernización Laboral

Por el presente Título se llevaron adelante importantes reformas a las Leyes 24.013 (ley de empleo) y 20.744 (ley de contrato de trabajo), derogándose -entre otros- los artículos de la ley de empleo referidos a la indemnización por prácticas evasoras por parte del empleador (denominadas “multas de la Ley 24.013”). También fue derogada la Ley 25.323 por la cual se agravaban las indemnizaciones previstas en los artículos 232, 233 y 245 de Ley 20.744, y artículos 6 y 7 de la Ley 25.013[6].

[6] Orlando, Ricardo I. Ley de Bases (L. 27742): Derogación de las multas laborales (L. 24013, 25345 y 25323). Disponible en https://documento.errepar.com/doctrina/la-cuestion-de-la-derogacion-de-las-multas-leyes-24013-25345-y-25323-aplicacion-de-la-ley-27742-20240917123243523 (fecha de consulta: 31/01/2025).

En el Capítulo IV del presente Título se creó la figura del trabajador independiente con colaboradores para llevar adelante un emprendimiento productivo; y por el Decreto 847/2024, se dispuso que el trabajador independiente podrá contar con hasta tres (3) colaboradores y que todos ellos deberán estar inscriptos en el régimen general de impuestos y de los recursos de la seguridad social u otro régimen que pudiera corresponder para el cumplimiento de esas obligaciones -relativo a actividades que no se ejerzan en relación de dependencia-, procediendo a su vez, la opción de adhesión al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS) prevista en el artículo 12 del Decreto N° 661 del 23 de julio de 2024[7].

Por su parte la Agencia de Recaudación y Control Aduanero con fecha 11/08/2024, dictó la Resolución General N° 5599/2024, por la cual se reglamentaron las disposiciones de la “Ley Bases” y del Decreto 847/2024, creando en consecuencia, el servicio denominado “Padrón de Trabajadores Independientes con Colaboradores” (PADIC), en el que deberán registrarse las relaciones entre los trabajadores independientes y los colaboradores independientes que se encuadren en el régimen previsto en el Capítulo IV del Título V de la Ley N° 27.742.

VIII. TÍTULO VI: Energía

En materia energética la “Ley Bases” dispuso modificaciones sustanciales a la ley de hidrocarburos N° 17.319, y también cambios en la Ley N° 24.076 de Gas

[7] Álvarez Chamale, Emilce L. El trabajador independiente con colaboradores (Art. 97, L. 27742). Disponible en https://documento.errepar.com/doctrina/el-trabajador-independiente-con-colaboradores-art-97-l-27742-20250130180534468. (fecha de consulta: 31/01/2025).

Natural, debiéndose recordar que por el artículo 1° de la Ley N° 17.319, los yacimientos de hidrocarburos líquidos y gaseosos situados en el territorio de la República Argentina y en su plataforma continental pertenecen a los denominados bienes de dominio público del Estado, por su característica de imprescriptibles e inalienables, ya sea a nivel nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, según el ámbito territorial en que se encuentren [8].

A modo de ejemplo de las citadas modificaciones, debemos recordar que por Ley N° 26.741 (B.O. 07/05/2012), el Congreso Nacional dispuso la expropiación del 51% del paquete accionario de YPF S.A. y Repsol YPF Gas S.A. declarando, dicha norma, de interés público nacional y como objetivo prioritario de la República Argentina el logro del autoabastecimiento de hidrocarburos, así como la exploración, explotación, industrialización, transporte y comercialización de hidrocarburos, a fin de garantizar el desarrollo económico con equidad social, la creación de empleo, el incremento de la competitividad de los diversos sectores económicos y el crecimiento equitativo y sustentable de las provincias y regiones. Dichos objetivos, enumerados en el artículo 1° de la Ley N° 26.741, han sido derogados por el artículo 160 de la "Ley Bases"; dejándose de lado el paradigma del denominado "autoabastecimiento" donde solo sería posible exportar si la producción excede a la demanda interna, para pasar al concepto de saldo comercial (balanza comercial energética), considerando anualmente, tomando en cuenta el costo de producción, la estacionalidad de la demanda y la evolución en los precios de importaciones y exportaciones.

Por lo dispuesto en el artículo 161 de la "Ley Bases" se crea un ente federal regulador del gas y la electricidad, reemplazando y asumiendo las funciones del Ente Nacional Regulador de la Electricidad (ENRE) y el Ente Regulador del Gas (ENERGAS), los cuales continúan en el ejercicio de sus funciones respectivas, hasta tanto el Poder Ejecutivo Nacional proceda a dictar todas las normas y actos necesarios para la puesta en marcha del nuevo ente regulador.

IX. TÍTULO VII: Régimen de Incentivos para Grandes Inversiones (RIGI)

De manera suscita haremos una mención sobre el nuevo régimen previsto en el presente Título. Por el artículo 164 de la "Ley Bases" se crea el Régimen de Incentivos para Grandes Inversiones (RIGI) aplicable en todo el territorio de la República Argentina, en el marco de la denominada "Cláusula del Progreso" prevista en el artículo 75, inciso 18 de la Constitución Nacional.

El Régimen consiste en ciertos incentivos, certidumbre, seguridad jurídica y un sistema eficiente de protección de derechos adquiridos a su amparo, para grandes inversiones que, a través de la presentación de un vehículo de proyecto único, sean declaradas de interés nacional y resulten útiles y conducentes para la prosperidad del país, el adelanto y bienestar de todas las provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los municipios.

Los proyectos en materia de forestoindustria, turismo, infraestructura, minería, tecnología, siderurgia, energía, petróleo y gas, que cumplan con los requisitos previstos por la normativa

[8] Romano, Francisco Javier. Ley Bases: Análisis crítico de las reformas a la Ley de Hidrocarburos. Disponible en https://abogados.com.ar/ley-bases-analisis-critico-de-las-reformas-a-la-ley-de-hidrocarburos/35253. Fecha de consulta (01/03/2025).

aplicable, podrán considerarse dentro del RIGI.

Específicamente en materia tributaria la Circular 1/2024 (ARCA) estableció que las personas jurídicas que se constituyan con el único fin de integrar un Vehículo de Proyecto Único (VPU) pueden solicitar su inscripción ante el Organismo en los términos establecidos por la Resolución General N° 4.991 y sus complementarias, a los fines de operar comercialmente, hasta que el citado vehículo -una vez emitido el acto administrativo aprobatorio de adhesión al Régimen de Incentivo para Grandes Inversiones (RIGI) por parte de la Autoridad de Aplicación, conforme al artículo 177 de la "Ley Bases"- obtenga la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) especial de acuerdo con las previsiones del Título I de la Resolución General N° 5.590.

El otorgamiento de la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) conforme a las disposiciones de la Resolución General N° 4.991 y sus complementarias, no significará el reconocimiento de los beneficios del régimen en trato, hasta tanto no se dicte el referido acto administrativo.

La Resolución General 5590 (B.O. 23/10/2024) modificada por la Resolución General 5620/2024 (B.O. 24/12/2024), establece los procedimientos, las formalidades y demás condiciones que los distintos sujetos intervinientes deberán observar, a fin de usufructuar los beneficios tributarios y aduaneros instituidos en el marco del citado régimen.

Por Resolución del Ministerio de Economía N° 1074/2024, se aprobaron los procedimientos para la implementación del régimen, debiendo destacar que la autoridad de aplicación de la norma resulta ser el citado Ministerio de Economía, quien contará con un plazo máximo de 45 días para aprobar o rechazar los proyectos que fueran presentados dentro del régimen, dicho acto administrativo deberá ser notificado dentro de los 5 días hábiles posteriores a su dictado.

La resolución por la cual se rechace un proyecto de inversión no podrá ser recurrida. Sin embargo, el vehículo de proyecto único tendrá derecho a presentar un nuevo plan de inversión respecto del mismo proyecto y someterlo nuevamente a consideración de la autoridad de aplicación hasta dos veces más dentro del mismo año calendario.

En el caso que la autoridad de aplicación apruebe el proyecto de inversión deberá emitir un certificado de adhesión del proyecto al RIGI, el cual acreditará el derecho a gozar de los incentivos bajo el RIGI. Asimismo, se deberá informar a la Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA) a fin de que dentro del plazo improrrogable de 10 días hábiles genere un número de CUIT especial a los efectos del RIGI. Por otra parte, la autoridad de aplicación deberá informar al Banco Central de la República Argentina –o quien lo reemplace- a fin de que aplique al vehículo de proyecto único (VPU) los incentivos previstos en la norma en materia cambiaria.

Finalmente se establece que la autoridad de aplicación podrá disponer que la estabilidad tributaria, aduanera, cambiaria y regulatoria que gozarán los VPU adheridos al RIGI cuyos proyectos sean declarados de Exportación Estratégica de Largo Plazo y que se ejecuten en etapas sucesivas, se extienda hasta los treinta (30) años posteriores a la fecha estimada de puesta en marcha de cada etapa del Proyecto, siempre que la primera etapa cumpla con los compromisos mínimos de inversión.

En materia infraccional el Capítulo VIII del presente Título, prevé como sancionables los siguientes incumplimientos: -Omitir o demorar la

presentación de la información requerida en el marco de la "Ley Bases"; -Presentar información o declaraciones juradas falsas o inexactas; -Omitir la autorización previa y expresa de la autoridad de aplicación en los casos que aquella sea necesaria; -Desafectar bienes introducidos al amparo de franquicias establecidas por el RIGI; -Desarrollar actividades que no correspondan con el objeto único del VPU, o –en el caso de proveedores- no cumplir con los requisitos y obligaciones previstos para ellos en los párrafos quinto a octavo del artículo 169; -Incumplir injustificadamente las obligaciones previstas en los incisos a) y b) del artículo 172; -Goce indebidamente de las franquicias tributarias, aduaneras y cambiarias previstas en el presente régimen.

El artículo 212 de la ley regula el procedimiento, y el artículo 213 detalla las sanciones aplicables que pueden consistir (en forma conjunta o alternativa) en apercibimiento, multas, cese del RIGI, inhabilitación para solicitar la adhesión de un nuevo proyecto al RIGI y devoluciones de las franquicias tributarias, aduaneras y cambiarias.

La norma aplicable en el caso de recurrirse una de las sanciones antes detalladas, resulta ser la Ley N° 19.549 de Procedimientos Administrativos y su reglamentación, sin perjuicio de la facultad del VPU de optar por someter la controversia a arbitraje en los términos previstos en el artículo 221 de la "Ley Bases". Asimismo la "Ley Bases" incorpora el efecto suspensivo de los actos dictados por la autoridad de aplicación, para el caso que los VPU recurran la decisión.

X. TÍTULO VIII: Medidas fiscales para un ajuste equitativo y de calidad

Bajo este Título se realizaron modificaciones a la Ley de Impuestos Internos, texto sustituido por la Ley N° 24.674 y sus modificaciones, en materia de tabaco, disponiéndose entre otras cosas, que cuando el precio de venta al consumidor no constituya una base idónea a los fines de determinar el valor imponible, corresponderá utilizar el precio que determine la AFIP (hoy ARCA), estableciéndose un gravamen del setenta y tres (73%) tanto para cigarrillos nacionales como importados.

Por último, en caso de transportarse tabaco sin el correspondiente respaldo documental de traslado será sancionado con una multa equivalente al importe que resulte de aplicar la alícuota dispuesta en el primer párrafo del artículo 15 sobre el precio que surja del relevamiento al que se refiere el artículo sin número agregado a continuación del artículo 2°, en proporción a la cantidad de cigarrillos que resulte de dividir el total de gramos de tabaco transportado por ochenta centésimos (0,80), considerando el momento de la detección.

LAS VÍAS PROCESALES DE IMPUGNACIÓN Y/O DISCUSIÓN DE UN EVENTUAL AJUSTE DEL FISCO NACIONAL

Gloria María Gurbista, Carolina Schmidt,
María Victoria Tavarnie

I. Introducción

El objeto del presente es analizar las vías procesales de impugnación a través de las cuales es posible cuestionar un eventual ajuste de la Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA o Fisco Nacional) de las declaraciones juradas de tributos presentadas por los contribuyentes.

En particular, por el interés que usualmente genera, se abordarán los presupuestos exigidos para la promoción de una acción declarativa de certeza (ADC)[1] donde, alternativamente, se requiera el dictado de un pronunciamiento judicial que valide la posición adoptada por el contribuyente en la declaración jurada presentada.

II. Análisis

II.A. *El procedimiento de determinación de oficio. Instancias de revisión*

En caso de que el Fisco Nacional decida impugnar una declaración jurada presentada por el contribuyente, deberá cumplir con el procedimiento de determinación de oficio previsto en la Ley 11.683. Dicho procedimiento es la vía natural e ineludible para determinar las obligaciones tributarias de los contribuyentes y/o aplicar sanciones.

Usualmente ARCA inicia con una fiscalización y verificación[2] en la cual colecta información. Luego, si considera que existen motivos fundados para hacer un ajuste dictará y notificará al contribuyente una prevista (la Prevista).

La Prevista podrá ser rechazada o conformada por el contribuyente. En caso de conformarla, la sanción por la comisión de una infracción material (omisión o defraudación fiscal) se reduce a 1/2 del mínimo legal [3].

Ante la no conformación de la Prevista, ARCA podrá iniciar el procedimiento determinativo que se plasmará con la notificación al contribuyente de la vista establecida en el artículo 17 de la Ley 11.683 (la Vista). La Vista debe contener un detalle de los cargos e impugnaciones que se formulen. Además, notificará la instrucción del sumario infraccional[4], salvo que ARCA interprete que aplica el régimen penal tributario.

---

[1] En los términos del artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (CPCC).

[2] El Fisco Nacional solicitará mediante requerimientos información y documentación al contribuyente vinculada a sus obligaciones tributarias. Ante el incumplimiento de los requerimientos, ARCA puede aplicar multas por incumplimiento a los deberes formales (cfr. artículo 39, Ley 11.683).

[3] Artículo 49, Ley 11.683. Ver Nota 8.

[4] El artículo 45 de la Ley 11.683 prevé la infracción de "*omisión de impuestos*" que sanciona con multas del 100% del impuesto dejado de pagar a los contribuyentes que, entre otros, omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de la declaración jurada o por ser inexacta, siempre que no exista error excusable. El artículo 46 de la Ley 11.683 prevé la infracción de "*defraudación fiscal*" que sanciona con multas de 2 a 6 veces el tributo evadido al contribuyente que evadiere el pago de tributos mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión.

Frente a la Vista, en caso de no consentirla[5], el contribuyente deberá presentar su descargo en el plazo de 15 días hábiles (prorrogable por otro lapso igual y por única vez), acompañar la prueba documental y ofrecer la restante. ARCA debe abrir a prueba las actuaciones, más no siempre cumple con dicha manda.

Cumplidas estas instancias, de rechazar el descargo formulado por el contribuyente, ARCA dictará la resolución determinativa de oficio (la Determinación de Oficio) en la cual formulará el ajuste del tributo, más sus intereses, y aplicará la sanción por la conducta infraccional imputada en la Vista. Esto último, salvo que haya diferido dicha actuación infraccional a resultas del proceso penal[6].

La Determinación de Oficio es impugnable, con efecto suspensivo[7], mediante la interposición de un recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN)[8]. Para su interposición, el contribuyente deberá abonar una tasa de actuación que asciende al 2,5%[9] del monto involucrado en el pleito[10].

El procedimiento ante el TFN permite un debate amplio del "*thema decidendum*" y actividad probatoria. Vale destacar, no obstante, que el TFN carece de facultades para declarar la inconstitucionalidad de las normas y sólo puede aplicar una declaración de inconstitucionalidad previa dictada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN o la Corte)[11].

La sentencia dictada por el TFN es impugnable por la parte que resulte agraviada por la decisión mediante recurso de revisión y apelación limitada ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (CNACAF). La interposición del recurso exige el pago de una tasa de justicia del 1,5% del monto discutido.

Este recurso de revisión y apelación limitada no tiene efecto suspensivo. Por lo tanto, si la sentencia dictada por el TFN es favorable a los intereses de ARCA, el organismo puede ejecutar su pretensión (vía un proceso ejecutivo), aun cuando la sentencia del TFN no se encuentre firme por haber sido impugnada por el contribuyente ante la CNACAF[12].

Finalmente, la sentencia de la CNACAF es impugnable mediante la interposición de un recurso extraordinario federal ante la Corte. En el caso que dicho recurso sea rechazado, puede interponerse un recurso de queja[13] que exige un depósito previo que actualmente asciende a $900.000[14]. La decisión de la Corte pone fin al proceso.

Vale hacer una referencia a la cuestión de las costas procesales. Conforme el principio general que rige la materia debe imponerse a la parte vencida[15]. Consecuentemente, en el supuesto de una sentencia desfavorable a los intereses del contribuyente, éste debería hacerse cargo de éstas. Si la cuestión es

[5] En el caso de aceptarse el ajuste la sanción puede reducirse a 3/4 del mínimo legal, si se acepta el ajuste antes de contestar la Vista (artículo 49, Ley 11.683).

[6] A partir de la Determinación de Oficio, el Fisco Nacional se encuentra habilitado para formular la denuncia penal.

[7] Artículo 167, Ley 11.683.

[8] También se puede interponer recurso de reconsideración ante ARCA, con efecto suspensivo (cfr. artículo 76 de la Ley 11.683).

[9] Artículo 2, Ley 25.964.

[10] La Tasa debe abonarse al iniciarse el expediente.

[11] Artículo 185, Ley 11.683.

[12] Para evitar dicha ejecución, la Empresa debería obtener una medida cautelar favorable de la CNACAF en el marco del recurso de apelación deducido. También, puede regularizar la pretensión fiscal ("*solve et repete*"), sin consentir la decisión del TFN, manteniendo su impugnación por vía del recurso deducido.

[13] Artículo 285, CPCC.

[14] Acordada (CSJN) 9/2024.

[15] Artículo 68, CPCC.

compleja o novedosa no puede descartarse que las costas sean impuestas en el orden causado, potestad que cabe a los jueces utilizar[16].

Se destaca, finalmente, que, a menos que se obtenga una medida cautelar que suspenda el inicio o el trámite de dichas actuaciones, por ser éste el procedimiento natural de generación e impugnación de una determinación de oficio debe cumplirse con independencia de la existencia de otro proceso en trámite. Mencionamos esto en virtud de la vía alternativa que seguidamente consideramos.

II.B. ADC

Usualmente los contribuyentes evalúan la alternativa de promover una ADC a efectos de obtener un pronunciamiento judicial que le otorgue certeza y valide la posición adoptada ante ARCA.

Detallamos los presupuestos exigidos para la promoción de la acción considerando el texto del artículo 322 del CPCC[17] y la jurisprudencia que delineó los caracteres de dicha vía:

B.1. Existencia de un caso o causa

Para promover la ADC se requiere que exista un "*caso*" o "*causa*", es decir que exista una controversia concreta y actual entre el Fisco Nacional y el contribuyente que pueda ser resuelta por la instancia judicial. No resulta procedente la ADC con un efecto meramente consultivo[18].

La determinación de qué actuación del Fisco configura el "*caso*" pasible de habilitar la promoción de la ADC, sin embargo, no es cuestión sobre la cual exista una respuesta única y/o precisa. Por el contrario, media sobre el punto cierta ambigüedad.

Siguiendo los precedentes de la Corte, cabe sostener que la resolución determinativa de oficio - Determinación de Oficio - cumple sin dudas tal condición[19]. También la corrida de vista (que de modo claro traduzca la pretensión del fisco) ha sido validada en algunas hipótesis[20] al igual que la intimación de pago y/o comunicación fehaciente de deuda[21]. Por el contrario, un mero requerimiento, un acto de inicio de una fiscalización y/o un informe general de un fisco ha sido usualmente considerado por la CSJN como una actividad insuficiente para tener por cumplido el presupuesto[22].

No podemos dejar de señalar que la CSJN admitió la procedencia de la ADC en algún caso donde no existía una actuación formal de la administración[23]. Dichos precedentes, no obstante, son de carácter excepcional y en nuestro entendimiento no reflejan la posición tradicional de la Corte.

---

[16] CSJN, "*Metrogas S.A. c/Provincia de Neuquén s/ acción declarativa de certeza*", M. 630. XXXVII. ORI, sentencia del 25 de septiembre de 2007 y *"Esso S.A.P.A. c/Chubut s/ acción declarativa de certeza"*, E. 140. XXXIV. ORI, sentencia del 25 de septiembre de 2007, entre otros.

[17] Artículo 322, CPCC: "*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 dispusiera de otro medio legal para ponerle término inmediatamente*".

[18] CSJN, Fallos: 307:1379; 310:606 y 977; 311:421; 316:2855; 318:30 y 2374; 319:2642; 320:1302, 1556 y 1875; 321:551; 322:678, 1253 y 2598; 323:19 y 1339; 324:2315; 325:474; 326:4774; 327:1083, 1108, 1292, 2529 y 5147; 328:502, 1442, 1701,3573, 3586 y 4198; 329:792, 1554, 1586, 2231, 2745, 3184, 4150 y 4259; 330:2049, 3109 y 3777; 331:337; 332:640; 333:364 y 538; entre otros.

[19] CSJN, Fallos 327:27:2529, 328:430, 328:4320, entre otros.

[20] CSJN, Fallos 330:2049.

[21] CSJN, Fallos 326:2164; 327:1051; 327:1083; 327:1108, 328:3599; 329:2231; 330:3777 y 331:2685, entre otros.

[22] CSJN, Fallos 328:1701; 340:1338; y 328:4320, entre otros.

[23] CSJN, Fallos 341:101; 311:1835.

B.2. Inexistencia de otro medio legal

Tal como expresa el artículo 322 del CPCC, la ADC requiere que el actor no disponga de otro medio legal apto para poner término inmediatamente al estado de incertidumbre.

En los casos en que las vías de impugnación de la Ley 11.683 se encuentran disponibles (apartado II.A del presente), se debate por ello la procedencia de la ADC.

Al respecto, vale tener presente que la Corte en la causa "*Carlos Enriquez S.A.*"[24] rechazó la ADC iniciada por el contribuyente por entender que la impugnación de los tributos regidos por la Ley 11.683 debe hacerse exclusivamente por medio de las acciones y recursos reglados por dicha ley. Es decir, consideró improcedente la ADC por no cumplirse con este presupuesto.

Las instancias judiciales inferiores de la Justicia Federal de la Capital Federal (Juzgados y CNACAF), sin embargo, no siempre han seguido la doctrina de la Corte[25].

B.3. Pago de tasa de justicia

La promoción de la ADC conlleva la obligación de pago de la tasa de justicia que asciende al 3% del monto debatido en las actuaciones[26].

Las Salas II y IV de la CNACAF confirmaron dicho criterio al resolver sobre la tasa de justicia que se debía abonar en el marco de ADC iniciadas a efectos de controvertir la aplicación del Aporte Solidario y Extraordinario dispuesto por la Ley 27.605. En contraposición a lo pretendido por los actores, se ratificó allí la posición sustentada de manera pacífica por la Corte respecto a que dicho tipo de acciones poseen carácter pecuniario y, por lo tanto, no aplica el pago de tasa de justicia por monto indeterminado[27].

B.4. Discusión del ajuste y suspensión cautelar

En forma paralela con el proceso de la ADC, el contribuyente deberá discutir en instancia administrativa y/o judicial el ajuste de ARCA siguiendo el proceso enunciado anteriormente en el apartado II.A.

La suspensión de dicha instancia administrativa y/o judicial requiere la obtención de una medida cautelar, lo cual

[24] CSJN, "*Carlos Enriquez S.A. y otros U.T.E. c/ AFIP-DGI s/ acción meramente declarativa*", C. 211. XLVIII. ROR, sentencia del 25 de febrero de 2014.

[25] CNACAF, Sala I, "*Caracoles SA c/ EN-AFIP-DGI s/ DGI*", Expte. CAF 029198/2011, sentencia del 20 de septiembre de 2016; Sala II, "*Logicalis Argentina S.A. c/ EN-M Economía AFIP-SCI Y OTRO s/ Proceso de conocimiento*", Expte. CAF 046568/2013, sentencia del 14 de mayo de 2015; Sala III, "*Paolini Hnos S.A. c/ EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva*", Expte. CAF 021766/2015, sentencia del 24 de abril de 2018; Sala IV, "*Pecom Services Energía S.A. c/ EN-AFIP-DGI s/ acción declarativa de certeza*", Expte. CAF 032816/2017, sentencia del 28 de mayo de 2019; y Sala V, "*Ketool S.A. c/ EN- Min. Eco.-AFIP s/ acción declarativa*", Expte. CAF 039538/2013, sentencia del 31 de marzo de 2016, entre otras.

[26] CSJN, "*Mastellone San Luis S.A. c/ Provincia de Córdoba s/ Acción Declarativa*", Expte. CSJ 5016/2015, proveído del 30 de diciembre de 2015. La base imponible de la tasa es el importe del ajuste fiscal.

[27] CNACAF, Sala II, "*Tormakh José Eduardo s/ oposición de tasa (Inc. de tasa de justicia)*", Expte. CAF 006915/2021/1/CA001, sentencia del 22 de marzo de 2022 y "*Tanoira Javier c/ AFIP-DGI s/ oposición de tasa (Inc. de tasa de justicia)*", Expte. CAF 008095/2021/1/CA001, sentencia del 1 de abril de 2022. También, Sala IV, "*Bidner Diego Demandado/ EN-AFIP-ley 27.605 s/ oposición de tasa (Inc. de tasa de justicia)*", Expte. CAF 8043/2021/1, sentencia del 15 de marzo de 2022 y "*Strauss Ernesto c/ AFIP-DGI-ley 27.605 s/ oposición de tasa (inc. de tasa de justicia)*", Expte. CAF 9141/2021/1, sentencia del 7 de abril de 2022.

supone acreditar la concurrencia de (a) la verosimilitud del derecho invocado[28]; (b) el peligro en la demora[29] y (c) la ausencia de afectación del interés público.

Debe tenerse presente que la CSJN tiene dicho que el régimen de medidas cautelares suspensivas en materia de reclamos y cobros fiscales debe ser examinado con particular estrictez, en tanto la cuestión trasciende el interés individual de la actora y atañe también a la comunidad en virtud de una eventual perturbación en la oportuna percepción de la renta pública[30]

Con relación a las costas, aplica lo reseñado en el apartado II.A.

III. Conclusiones

El proceso de determinación de oficio, con las instancias de revisión administrativa y judicial reseñadas en el apartado II.A es la vía natural e ineludible que deberá transitar el contribuyente para impugnar un eventual ajuste de ARCA.

La promoción de una ADC per se no modifica tal circunstancia y, eventualmente, puede dar lugar a la existencia de dos procesos en paralelo. La alternativa para evitar esta situación de duplicidad es obtener una medida cautelar favorable en el marco de la ADC que suspenda el trámite del proceso determinativo (o su revisión). Respecto del otorgamiento de esta medida cautelar, cabe considerar la jurisprudencia restrictiva del fuero al respecto[31].

[28] Este recaudo debe ser entendido como la probabilidad o posibilidad de que el derecho invocado exista (cfr. CSJN, Fallos: 250:154; 252:336; 307:1702, entre otros), y no como una incontrastable realidad, la que sólo podrá ser alcanzada al dictarse la sentencia de mérito (cfr. CSJN, Fallos: 306:2060).

[29] El recaudo del peligro en la demora exige que en un caso en concreto exista la posibilidad de sufrir un perjuicio inminente y/o la alteración o agravamiento de una determinada situación de hecho y/o de derecho. Este requisito se traduce en la probabilidad de que la tutela jurídica definitiva que el actor aguarda de la sentencia a pronunciarse no pueda, en los hechos, realizarse (cfr. CSJN, Fallos: 324:3045).

[30] CSJN, Fallos: 313:1420; entre otros.

[31] A modo de ejemplo, cabe destacar la reciente sentencia dictada por la Sala II de la CNACAF en "*Auto Lenken S.A. c/ EN-AFIP- Ley 20.628 s/ inc. de apelación*", Expte. CAF 013996/2021/1, sentencia del 9 de junio de 2022, que confirmó la sentencia dictada por el Juez de Primera Instancia que había rechazado la medida precautoria solicitada por la actora a través de la cual peticionó que se ordene al Fisco Nacional abstenerse de iniciar y/o continuar con cualquier reclamo tendiente a determinar de oficio el IG como consecuencia de la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación en la declaración jurada correspondiente al período fiscal 2020. Para así resolver, la CNACAF interpretó "*En el sub examine, y como se ha señalado en la instancia previa, el recaudo [peligro en la demora] no puede tenerse por configurado si se advierte que la empresa ha presentado la DDJJ Ganancias 2020 aplicando el mecanismo que considera correcto, sin ajustarlo a las disposiciones legales impugnadas en estos autos -ver multinota 17/6/2021-. En tales condiciones, y en la medida que no se ha alegado que exista intimación alguna por parte del Fisco Nacional que lo obligue al pago del gravamen en cuestión, lo ciertos es que, la circunstancia que se hubiera iniciado una inspección fiscal no permite tener por configurado un riesgo actual ni mucho menos inminente de ejecución en contra del contribuyente (...) En el contexto descripto no resulta razonable acceder a la tutela peticionada por la actora, en el sentido de ordenar a la Administración Federal de Ingresos Públicos a que se abstenga de iniciar y/o proseguir cualquier reclamo administrativo y/o judicial tendiente a determinar de oficio y/o percibir importe alguno por el Impuesto a la Ganancia relacionado con la mecánica del Ajuste por Inflación, ello hasta tanto recaiga una resolución definitiva respecto de la validez o no, de la normativa que genera incertidumbre jurídica. A lo que se añade que, el ejercicio de las facultades de inspección del Fisco Nacional, no generarían prima facie y en las condiciones aquí apuntadas, un daño.*". En sentido similar, la Sala IV de la CNACAF en las causas "*Marlew S.A. c/EN-AFIP s/Dirección General Impositiva*", Expte. CAF 017779/2020, sentencia del 15 de julio de 2021 y "*Rozenbaum E Hijos SAICF EI c/ EN-AFIP s/ Dirección General Impositiva*", Expte. CAF 068822/2019, sentencia del 3 de diciembre de 2020. Por su parte, respecto

Otra circunstancia a considerar es la postura de la Corte en la causa "*Carlos Enriquez S.A.*"[32] antes mencionada. Recordamos que conforme aquélla, la ADC promovida por el contribuyente podría ser rechazada con el fundamento que aquél cuenta con la vía de impugnación de la Ley 11.683. Es decir, que el argumento que no concurre el presupuesto de "*inexistencia de otro medio legal*" exigido por el artículo 322 del CPCC.

Reconocemos que las instancias inferiores del Fuero (Juzgado y Cámara) no siempre han seguido este criterio sostenido por la Corte. Ahora bien, no puede descartarse que aun cuando la ADC fuera admitida en las primeras instancias, llegado el caso a la Corte – y siempre que la contraparte mantenga la defensa –, el Tribunal replique su posición sobre la temática y rechace la ADC.

a la denegatoria de medidas cautelares con fundamento en la ausencia de verosimilitud del derecho, cabe considerar los precedentes de Sala III de la CNACAF en los autos *"Monsanto Argentina SRL DEMANDADO: EN-AFIP-DGI s/ inc. apelación"*, Expte. CAF 023472/2015/1, sentencia del 23 de febrero de 2016, y Sala II en los autos "*Rovafarm Argentina SACIF EN -M Hacienda- AFIP-DGI s/ inc apelación*", Expte. CAF 028206/2019/1, sentencia del 19 de mayo de 2020, entre otros.

[32] *Op. Cit.* Nota 24.

LA NECESIDAD DE REFLEXIONAR SOBRE LA APLICACIÓN DE FORMAS COLABORATIVAS PARA LA RESOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS EN NUESTRO PAÍS

Fabiana Schafrik

I. Introducción

En nuestra materia existen algunos dogmas que no tienen correlato con la realidad, como ser el de la indisponibilidad absoluta de la obligación tributaria y aquel que niega la posibilidad de transar controversias cuando una de las partes en la controversia es el Estado; estas afirmaciones encuentran sustento en el principio de reserva de ley que en su formulación teórica es ortodoxo, rígido y absoluto en palabras del profesor José Osvaldo Casás[2] pero, que ha demostrado tener otra faz en la realidad de los hechos, si observamos el desarrollo de las prácticas en la relación tributaria.

La idea de este trabajo es comenzar la discusión sobre si es posible flexibilizar la idea teórica de la absoluta indisponibilidad de la obligación tributaria. Ello nos lleva a la siguiente pregunta: ¿Estamos en condiciones de asegurar que la obligación tributaria es una consecuencia inalterable del perfeccionamiento del hecho imponible?¿Podemos considerar a la obligación, una fotografía del momento en que se perfecciona el hecho imponible?

Supongamos que tres contribuyentes realizan un idéntico hecho imponible periódico a los que se aplica la misma base calculada[3] ¿Podemos asegurar que en todos los casos, el monto a pagar por cada una de sus obligaciones va a ser exactamente el mismo? Sus interpretaciones sobre el hecho imponible, sus diferentes conductas con la administración tributaria y la dinámica de la reacción de la administración en esos distintos escenarios podrá concluir en un monto líquido y exigible que no coincidirá en los diferentes supuestos. Con ello estoy diciendo que más allá de los límites legales planteados por la ley, que comparto que deben atenderse, el monto de la obligación, en definitiva, no es fruto de un cálculo aritmético, sino que va a estar condicionado por las diferentes circunstancias que se den hasta la determinación de la obligación.

¿Entonces, podemos sostener que existe una única interpretación auténtica que llegue a una idéntica obligación líquida y exigible en todos los casos?

Algunos ejemplos que sirven para reflexionar sobre este interrogante; retomando el caso planteado en párrafos anteriores ¿cómo impacta en la obligación la aplicación de presunciones legales, la consulta vinculante o, la adhesión a una moratoria y/o blanqueo, entre otros?. ¿Es posible sostener que estas situaciones no impactan en forma diferente en el monto total de la obligación?.

En otro orden de ideas, con el correr del tiempo la actividad administrativa se ha

[1] Este trabajo es un extracto de la ponencia presentada en las "IV Jornadas Patagónicas de Derecho Tributario, Aduanero y Penal Tributario", que se llevaron a cabo los días 20 y 21 de marzo de 2025 en la ciudad de San Martín de los Andes (Neuquén).

[2] Casás, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente*, Buenos Aires, Ad-hoc, 1° ed., 2002, pág. 327 y ss.

[3] Al respecto, sigo la idea de Geraldo Ataliba en *Hipótesis de incidencia tributaria*, (Buenos Aires, Legis, 6° edición, 2011, pág. 151) cuando distingue entre base de cálculo para referir al modo en que la norma establece para cuantificar la obligación y base calculable que es la aplicación concreta de cada contribuyente para determinar su obligación.

extendido más allá de los límites que marca la ley formal; a modo de ejemplo, surgen mecanismos para compeler al cumplimiento de los contribuyentes de la obligación diferentes a los legislativamente previstos, que no encuentran como contrapartida procedimientos aptos que garanticen el ejercicio del derecho de defensa de éstos.

A partir de ello, el cuestionamiento que surge es ¿qué procedimiento tributario estamos defendiendo al negar su complementación con técnicas colaborativas? Si nuestra respuesta a esa última pregunta se inclinara por el mantenimiento del statu quo, ¿por qué no ha habido una materialización legal de un esquema de defensa adecuado a la realidad que intentamos describir?

Seguimos sin dar respuestas a la necesidad de ampliar la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación y el alcance de la revisión de la Cámara a las necesidades que impone en la actualidad el derecho de defensa. En pleno siglo XXI seguimos debatiendo la procedencia en nuestro país del solve et repete.

La ley 11683 que en sus inicios resultó un avance en la regulación de la actividad administrativa, no se adecua a los desafíos que la diferente realidad requiere. En tanto que, en otros ordenamiento jurídicos se ha avanzado en el reconocimiento de mayores protecciones a los ciudadanos, a la vez que se han sumado diversos mecanismos participativos para la resolución de sus conflictos en la etapa del procedimiento. Es posible pensar en una adecuación normativa que barra el sesgo estructural que responde a la idea de relación tributaria que deja al hombre en la periferia de la actuación administrativa.

Si dedicamos unos minutos a realizar una búsqueda a lo largo del texto de la Ley 11.683 de los términos: *justicia*, *equidad* o *favorables al contribuyente*; no encontraremos ningún resultado, nuestra búsqueda resultará vacía. La falta de una protección legal específica de los derechos del contribuyente ha implicado dejar librado a la interpretación de los operadores jurídicos, un entramado jurídico que ofrece un marco de protección. Esta situación contrasta con otros ordenamientos jurídicos que han incorporado disposiciones expresas que refuerzan la protección del ciudadano frente a la administración.

II. El Acuerdo conclusivo y su contexto normativo

En el año 2017 se incorporó a la Ley 11.683, mediante la sanción de la ley 27430, la figura del 'acuerdo conclusivo' como método de terminación anticipada de las controversias tributarias. Sin embargo, su diseño normativo mantiene la tradición idea de la relación de preeminencia entre la Administración Tributaria y el ciudadano, evidenciando una vez más el hilo invisible de la distinta fuerza de armas que se plantea en nuestro sistema en esa relación[4].

Las características del acuerdo conclusivo en Argentina ponen de manifiesto ese desequilibrio: a) **Iniciativa exclusiva del Fisco:** La instancia del acuerdo solamente puede ser habilitada por la Administración tributaria. Es un procedimiento facultativo que *puede o no* ser ofrecido, y únicamente el organismo puede decidir su apertura, quedando el contribuyente impedido de solicitarlo por sí mismo. b) **La administración interpreta si se cumplen las pautas para iniciar el acuerdo:** la interpretación de los conceptos jurídicos indeterminados a partir de la cual se

[4] Fontana María Florencia y Albornoz, Juan José, *La implementación de la conciliación en materia tributaria*, Diario Tributario Aduanero y Financiero DPI Nro. 183 del 29.11.2017.

plantea el inicio del acuerdo depende exclusivamente de la Administración; c) **Falta de colaboración bilateral:** Ello implica que su inicio sigue la línea de la colaboración unidireccional que caracteriza a la relación tributaria, donde por un lado ocurre el ejercicio de las funciones de la administración y, en forma en general paralela y que no generalmente intersectan, el cumplimiento de deberes y la obligación por parte del contribuyente. d) **Órgano de conciliación formado por funcionarios:** El cuerpo colegiado que dirige la conciliación está compuesto exclusivamente por funcionarios de la administración. No hay participación de mediadores que resulten terceros neutrales, por lo que la propia Administración actúa simultáneamente como parte y árbitro del acuerdo.

El resultado de ello, si llevamos la letra normativa a la práctica, nos permite concluir que el llamado "acuerdo" no se configura como una transacción entre pares, sino más bien como otra forma en que el fisco plantea desde su voluntad, el procedimiento; lo cual desvirtúa la finalidad colaborativa que debería tener este instituto. Ello va en contramano de los modelos de acuerdo que se aplican en el mundo[5] que permiten, en sus diferentes versiones, el inicio del procedimiento por cualquiera de las partes de la relación, intenta acercar posiciones diversas a través de la mediación; abordando, en algunos casos, además de los hechos, el derecho. Todo ello desde su configuración en una ley formal, a la vez que muchos de esos ordenamientos tienen un sistema que resguarda los derechos a los contribuyentes en el procedimiento.

Una evidencia de la posibilidad de compatibilizar la reserva de ley con la transacción, como modo extintivo de la obligación es el propio modelo de Código Tributario de la OEA-BID, que a pesar de propugnar firmemente la defensa de la legalidad incluyó -aunque con ciertos resguardos- la **posibilidad de celebrar transacciones** en materia impositiva.

III. La transacción en sintonía con el sistema constitucional

Desde la Constitución nacional, en especial luego de la reforma del año 1994, se llama a una reinterpretación de la teoría de la representatividad a partir de la introducción de formas participativas de gobierno.

En este orden de ideas en tanto la administración tiene como función constitucional la de la recaudación de tributos, los ciudadanos estaremos atentos a qué finalidades se destinan los recursos públicos. Este interés también puede ser explicado desde una visión más clásica de la teoría de la representación, cuando solo a través del proceso electoral se manifestaban las preferencias de la

[5] Comparado con otros sistemas, el modelo argentino difiere notablemente:

- **Modelo CIAT 2015:** El modelo de Código Tributario del CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias) propugna un enfoque más colaborativo, previendo instancias de solución consensuada con mayor participación del contribuyente.
- **Italia:** Permite que el contribuyente inicie el procedimiento de acuerdo (*accertamento con adesione*) y ha incorporado la *conciliazione giudiziale tributaria* (conciliación judicial en materia tributaria) en reformas recientes, lo que amplía las vías de solución pactada incluso en sede judicial.
- **México y Chile:** Cuentan con instituciones especializadas en la defensa del contribuyente (por ejemplo, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente – PRODECON en México, y la Defensoría del Contribuyente en Chile) que brindan espacios de diálogo real y mediación entre el ciudadano y el fisco.
- **Estados Unidos:** Otorga amplias garantías a los ciudadanos a través del *Taxpayer Bill of Rights*, asegurando derechos básicos del contribuyente y promoviendo una relación más equilibrada con la administración tributaria.

ciudadanía. Esa decisión estaba vinculada con nuestro interés por un determinado modelo estatal

Tulio Rosembuj reflexionaba: *"El interés fiscal no está encargado en forma exclusiva a la administración... El derecho-deber de participación del ciudadano social establece un ámbito definidamente nuevo en la relación jurídica entre el particular y la Administración tanto sobre la forma de la función tributaria cuanto en las decisiones o resoluciones"*[6].

Es este el contexto, en el que Rosembuj afirma que "*La Constitución consiente una lectura de la participación...*"[7]. El ciudadano no puede quedar en la periferia de la actuación estatal, debe tener la posibilidad de interactuar con la administración. Este enfoque colaborativo es coherente con un Estado de Derecho moderno que busca la interacción constructiva entre Fisco y ciudadano.

IV. Naturaleza jurídica del acuerdo conclusivo

Desde una perspectiva técnica, el acuerdo conclusivo reviste la naturaleza de una *transacción tributaria*, es decir, un mecanismo de concesiones recíprocas entre Fisco y contribuyente para eliminar la incertidumbre en una situación litigiosa. A diferencia de figuras como el contrato de adhesión, la renuncia o el allanamiento[8], donde el contribuyente acepta pasivamente la pretensión fiscal, en la transacción ambas partes ceden parcialmente sus posiciones iniciales para alcanzar una solución mutuamente satisfactoria. En teoría, por tanto, debería ser un camino alternativo y voluntario de resolución de conflictos tributarios, basado en la colaboración y la buena fe de las partes.

V. Momentos en los que puede operar la transacción

Los autores identifican tres distintos momentos en los cuales opera la transacción[9]:

- Antes de la determinación de la obligación: Existen acuerdos previos a la fijación formal del tributo, como por ejemplo los Acuerdos Previos de Precios de Transferencia (APA).
- Durante la fiscalización o verificación: En el curso del procedimiento de fiscalización, los acuerdos donde se discuten hechos y/o derechos, pueden producirse entendimientos entre la inspección fiscal y el contribuyente.
- En la etapa de recaudación y cobro: Una vez determinada la obligación y siendo ésta exigible, la administración ofrece facilidades de pago, moratorias y los blanqueos que implican una cierta disponibilidad sobre la obligación. Por medio de estos mecanismos, se concierta la forma de pago (plazos, quitas de intereses, condonación de multas, etc.), lo que supone concesiones de la administración para viabilizar el cobro.

[6] Rosembuj, Tulio, *La transacción tributaria*, Barcelona, Atelier, 1° ed., 2000, pág. 12.

[7] Rosembuj, Tulio, *La transacción tributaria*, Barcelona, Atelier, 1° ed., 2000, pág. 12.

[8] Martinoli, Carol, *Resolución de controversias en materia tributaria*, Cuadernos del Instituto Afip, 2009, pág.54.

[9] Gonzalez Cuellar Serrano, María Luisa, *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, Madrid, Colex, págs. 281 y concordantes. Martinoli, Carol, *Resolución de controversias en materia tributaria*, Cuadernos del Instituto Afip, 2009, pág.55 y ss.

Lo dicho hasta aquí nos lleva a replantearnos la real distancia entre la reserva de ley prevista en la letra de la Constitución y la realidad de la dinámica de la relación tributaria.

VI. Algunas situaciones para reflexionar

El análisis de las posibilidades de este instituto en nuestro ordenamiento, requiere plantearnos una nueva y razonable reforma del artículo que introdujo la figura en la ley 11.683; además deberá evaluarse la experiencia comparada en lo que hace a la reducción de la litigiosidad, el acortamiento de los plazos del procedimiento (que evitaría los tiempos del proceso) y su efecto, en la descongestión de la actividad administrativa y jurisdiccional.

Su introducción plantearía otro modo de vinculación de la administración con la ciudadanía, donde el contribuyente se convierte en actor en la solución.

Considero de sumo interés cuando Carol Martinoli[10] introduce como ventaja de la figura, la aplicación del principio de "sacrificio compartido": Al estar frente a cuestiones disputadas o inciertas, ambas partes aceptan ceder algo de sus pretensiones iniciales en pos de una solución. Esto implica que el Fisco asegura una porción del crédito tributario en lugar de arriesgarse a perderlo todo frente a un fallo adverso, y el contribuyente obtiene una reducción o acomodamiento de su deuda en lugar de exponerse a la totalidad de la pretensión fiscal. Este *sacrificio compartido* se traduce en una solución razonable para un conflicto cuyo desenlace, de seguir litigando, sería incierto para todos.

Entre las dificultades de la figura, debe analizarse si su utilización puede aumentar el riesgo de facilitar conductas inapropiadas por parte de los sujetos o la corrupción; otro tema sensible es la crítica que se hace del acuerdo conclusivo sobre la potencial afectación de la igualdad de las partes y la falta de transparencia y uniformidad. En este punto me gustaría volver a los párrafos iniciales de este trabajo donde reforcé la idea de la falta de igualdad que ya hoy se plantea. Además, pueden configurarse diferentes alternativas para disminuir estos efectos. Como ser, aplicar la misma solución a otros ciudadanos que discutan sobre situaciones que puedan ser consideradas similares. O, tal como señala el trabajo del que nutro este desarrollo, habría que analizar hasta dónde la publicación de estos acuerdos no perjudican un secreto fiscal, que también debe ser replanteado en su aplicación.

VII. Conclusiones

El derecho tributario no puede permanecer estático ni aferrado a dogmas que desconozcan la realidad dinámica de la relación administración tributaria-contribuyente. La evolución de los sistemas comparados demuestra que es posible construir espacios de colaboración fiscal más justos y eficaces sin menoscabar las garantías de los contribuyentes y la recaudación.

Argentina se encuentra ante la oportunidad de repensar el rol de la Administración y del contribuyente en el procedimiento tributario, haciendo realidad el impacto de la participación en nuestro sistema constitucional.

[10] Martinoli, Carol, *Resolución de controversias en materia tributaria*, Cuadernos del Instituto Afip, 2009, pág. 98 y siguientes.

LA SUSPENSIÓN DEL USO PLENO DE LA CUIT: REQUISITOS LEGALES Y JURISPRUDENCIALES PARA QUE ARCA LAS PUEDA APLICAR

Gastón Vidal Quera

I. Introducción

La baja o suspensión en el uso pleno de la CUIT por parte de ARCA es una herramienta que cuando es utilizado pone en una situación al contribuyente en la imposibilidad de operar y, no contar con un CUIT plenamente operativa es cómo lo ha dicho alguna vez la jurisprudencia la "muerte civil" del contribuyente.

En esta colaboración se analizará de donde proviene esa facultad legal por parte de ARCA, haciendo referencia a dos fallos de la justicia federal analizaron con elementos que sirven para tener en cuenta a quienes se encuentren frente a esas situaciones -generalmente suspendida la CUIT por estar en la base de contribuyentes poco confiables como son los dos casos en cuestión- en donde se analiza el alcance y requisitos para usar esa herramienta por parte del Organismo Fiscal.

Se analizarán entonces con un sentido práctico el tema, y con una mención a la reciente reforma por Resolución General de ARCA 5660/2025 relacionada con las "Fiscalizaciones Electrónicas" (Resolución General 5364) pero que mantiene las limitaciones al uso pleno de la CUIT como posible sanción, de acuerdo al "Estado Administrativo de la CUIT", en la que se incluya el contribuyente. También comentaremos qué herramientas o vías de defensa cuentan los contribuyentes en tales casos.

II. ¿De dónde surge la facultad de ARCA para suspender la CUIT?

Para entrar en el tema, cabe considerar que frente a la baja de la CUIT hay un procedimiento en la Ley Nº 11.683, en donde se encuentran las facultades para usar esa herramienta.

Ahí se dispone en el artículo 35 dentro de las facultades de la AFIP - según se reformó por Ley Nº 27.430 en el 2017- que: *"h) La Administración Federal de Ingresos Públicos podrá disponer medidas preventivas tendientes a evitar la consumación de maniobras de evasión tributaria, **tanto sobre la condición de inscriptos de los contribuyentes y responsables**, así como respecto de la autorización para la emisión de comprobantes y la habilidad de dichos documentos para otorgar créditos fiscales a terceros o sobre su idoneidad para respaldar deducciones tributarias y en lo relativo a la realización de determinados actos económicos y sus consecuencias tributarias. El contribuyente o responsable podrá plantear su disconformidad ante el organismo recaudador. **El reclamo tramitará con efecto devolutivo, salvo en el caso de suspensión de la condición de inscripto en cuyo caso tendrá ambos efectos**. El reclamo deberá ser resuelto en el plazo de cinco (5) días. La decisión que se adopte revestirá el carácter de definitiva pudiendo sólo impugnarse por la vía prevista en el artículo 23 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos 19.549".*

También la Resolución General 3832/2016 (Sistema Registral-Estados Administrativos de la AFIP) que regula la "Base de Contribuyentes no confiables", con

observaciones por incumplimientos que tienen directa consecuencia en la CUIT, con un proceso administrativo ante AFIP para intentar su plena vigencia.

Pero en casos de que no se tenga una respuesta sea por aplicación directa de la Ley 11.683 o de la Resolución General 3832/2016, los contribuyentes han iniciado la vía del amparo con medida cautelar para volver a obtener el restablecimiento de la CUIT y permitir operar plenamente.

III. Sin acto administrativo previo no se puede suspender la CUIT: lo confirmó la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal

La Sala IV de la Cámara Contencioso Administrativo Federal confirmó la rehabilitación provisional de un contribuyente que había impugnado ante ARCA esa medida sin que se hubiese dictado un acto administrativo expreso[1]. Se trata de un fallo muy interesante por lo que plantea en defensa de los derechos de los contribuyentes, ya que acepta la vía judicial del amparo para esta clase de cuestiones.

Se inicia un amparo ya que se había suspendido la CUIT por estar incluida en la "Base de Contribuyentes No Confiables" de la RG (AFIP) 3832/2016 y que contra esa decisión se había presentado un reclamo de disconformidad en los términos del artículo 35 inciso h) de la ley 11.683 el cual no había sido expresamente resuelto.

La Cámara además de aceptar el amparo, con claridad indica que ***"la suspensión temporal de la CUIT no puede ejecutarse hasta que se resuelva el reclamo con efecto suspensivo, expresamente previsto en el artículo 35 inciso h) de la ley 11.683, lo cual exige el dictado de un acto administrativo".***

Teniendo en cuenta que en el caso, la AFIP incluyó a la contribuyente en la base e-Apoc y mantuvo la cancelación de la CUIT *"a pesar de haberse formulado el reclamo previsto en el art. 35 inc. h, de la ley 11.683"*.

Esa conducta de desconocer el reclamo *"...configuró una "**vía de hecho" en la medida en que se puso en ejecución un acto estando pendiente un recurso administrativo que, en virtud de norma expresa implica la suspensión de sus efectos ejecutorios"***.

Como doctrina de la Cámara, para otros casos, no se puede inhabilitar o suspender la CUIT ante la ausencia de un acto administrativo con un pronunciamiento expreso y fundado sobre los argumentos del contribuyente cuestionando esa decisión.

IV. Si se dan los parámetros de la RG 3832/16 y el contribuyente no lo impugna se puede suspender la CUIT: fallo de la Cámara Federal de Mendoza

En el otro caso, la Sala "B" la Cámara Federal de Mendoza confirma la suspensión de la CUIT y las facultades utilizadas por ARCA, por darse los parámetros de la RG 3832/16[2].

Pero me parece importante destacar que el contribuyente no había impugnado en sede administrativa esa decisión, sino que únicamente se defendió en el marco del amparo.

[1] Cámara Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, *"Torres Varela Facundo c/ EN -AFIP - DGI anulación de CUIT s/amparo ley 16.986"*, sentencia del 25 de febrero de 2025

[2] Cámara Federal de Mendoza, Sala "B", *"Punto Opuesto SRL c/AFIP DGI RMEN s/amparo ley 16.986"*, sentencia del 19 de febrero de 2025

El amparo había sido rechazado en primera instancia, y la Cámara para compartir esa decisión tiene en cuenta:

1) En el marco de una inspección ARCA pudo comprobar que la empresa mediante un contrato de aparcería rural se dedica al cultivo de ajo, que vende toda la producción a un tercero y que alquila la maquinaria.

2) Que en su informe ARCA indica que carece de "capacidad financiera" ya que no se aportó flujo de fondos y las compras y ventas las realiza en efectivo. Tampoco se justifican el origen de los fondos.

3) Con respecto a la "capacidad operativa" para llevar a cabo la actividad tampoco está justificada para ARCA ya que cuenta con un solo empleado en relación de dependencia, con un ingreso que no supera el salario mínimo vital y móvil, siendo además el gerente de la SRL y el administrador de la clave fiscal ante el Organismo Fiscal.

4) Con ese informe la División Fiscalización de la Actividad Agropecuaria lo incluye en la base de contribuyentes no confiables en base a la RG 3832/16.

5) Para confirmar el actuar del ARCA indica que *"... a la actora se le brindaron las oportunidades para justificar su capacidad contributiva, técnica/comercial conforme la actividad por ella ejercida, sin que esta haya podido demostrarla cabalmente. Habiéndose respetado en todo momento el debido proceso administrativo. la parte actora ha ejercido su derecho de defensa y tuvo la oportunidad de presentar no sólo la documentación solicitada sino también cuenta presentación digital ha tenido a su alcance"*.

6) Concluyendo que ***"teniendo en cuenta la plataforma jurídica descripta y la documentación agregada a la causa, ponderó que la amparista, habiendo tenido oportunidad, no acompañó ni en sede administrativa, ni judicial, elementos suficientes para desvirtuar las conclusiones a las cuales arribará el organismo fiscal ... incluso en instancia judicial la parte actora no acompaña documentación alguna que acredite su actividad o justifique su capacidad comercial".***

V. Algunos comentarios prácticos – La modificación en las fiscalizaciones electrónicas: se eliminan sanciones pero se mantiene la limitación de la CUIT

La baja o suspensión del uso pleno de la CUIT es la "muerte comercial" del contribuyente por la imposibilidad de operar, como vimos en los casos comentados, en los cuales al hacer uso de la facultad prevista en la 11.683 y por ser considerados contribuyentes no confiables se suspendió el uso de la CUIT.

En tal caso, es fundamental presentar un rechazo fundado por escrito ante la AFIP ya que como con claridad dijo la Cámara Contencioso Administrativo Federal *"la suspensión temporal de la CUIT no puede ejecutarse hasta que se resuelva el reclamo con efecto suspensivo, expresamente previsto en el artículo 35 inciso h) de la ley 11.683, lo cual exige el dictado de un acto administrativo"*.

Pero en casos de que no se tenga una respuesta sea por aplicación directa de la

Ley 11.683 o de la Resolución General 3832/2016, la vía del amparo con medida cautelar fue idónea, como en los dos casos comentados en donde los contribuyentes habían sido incluidos con limitaciones para el uso de la CUIT por estar incluidos en la "Base de Contribuyentes No Confiables", para analizar y cuestionar el tema, siendo importante, insisto siempre cuestionarlo antes en sede de ARCA.

Comentario aparte a la reciente Resolución General 5660/2025 de ARCA[3], que trae cambios clave en el Sistema de Acciones de Control Electrónico (SIACE) que es instrumentado por la Resolución General 5364, más conocida como "Fiscalizaciones Electrónicas".

Con esa norma ARCA eliminó cuatro de las cinco sanciones que afectaban a los contribuyentes[4].

Como dicen los considerandos de esta nueva resolución *"Que ante el incumplimiento a las acciones de control electrónico que requieran de una respuesta por parte de los contribuyentes y/o responsables, se prevé la aplicación de determinadas medidas tales como el encuadramiento en una categoría distinta a la que poseen en el "Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER)", la exclusión o suspensión de los Registros Especiales Tributarios que integran el "Sistema Registral" o Registros Fiscales a cargo de esta Agencia de Recaudación y Control Aduanero, la habilitación de emisión de comprobantes clase "M" de conformidad con lo establecido en la Resolución General N° 4.132 y/o la consideración para la valoración en el Sistema de Capacidad Económica Financiera (CEF)"*.

Siendo el objetivo de esta modificación "*... promover la simplificación, digitalización y desburocratización de las gestiones a su cargo, facilitando así los diversos trámites que los administrados deban realizar para cumplir con sus obligaciones*".

Dentro de las sanciones "impropias" o "vías de hecho" que se dejaron sin efecto está la de un cambio de categoría en el SIPER que podría tener como consecuencia un mayor alto riesgo de ser fiscalizado. También la "Suspensión de los Registros Especiales Tributarios" con consecuencias en la operatoria como importador/exportador. La restricción para emitir facturas A, obligando a usar facturas M, con retenciones del 100% del IVA.

Pero respecto al tema comentado, se mantiene como sanción la posibilidad de poder limitar el uso de la CUIT, permitiendo a los contribuyentes verificar su estado y solicitar su rehabilitación de cumplir con los requisitos observados. En ese sentido, se dispone en el artículo 11 de la Resolución General 5364/2025 recientemente reformado: *"El incumplimiento de la acción de control electrónico que requiera de una respuesta hará pasible al contribuyente y/o responsable, además de las sanciones que pudieran corresponder por aplicación de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, de las siguientes medidas: ... c) Limitación de la Clave Unica de Identificación Tributaria (CUIT) con los alcances previstos en la Resolución General N° 3832 y sus modificatorias. Dicha situación podrá consultarse en la opción "Estado de su CUIT" del micrositio de este Organismo denominado "Estados Administrativos de la CUIT (https://www.afip.gob.ar/estadosadministrativosCUIT)"*.

De tal manera, en tales casos por aplicación de esa Resolución 3832/2016 y modificatorias, la existen diferentes "Estados Administrativos de la CUIT" por

[3] B.O. 10 de marzo de 2025.

[4] https://www.ambito.com/economia/impuestos-arca-reduce-el-menu-sanciones-contribuyentes-que-no-responden-sus-reclamos-n6121745

diversas causales[5], con diferentes categorías de acuerdo al Anexo I: *"Activo: Sin Limitaciones; Limitado por Falta de Inscripción en Impuestos/Regímenes; Limitado por Falta de Presentación de Declaración Jurada; Limitado por Falta de Movimiento y Empleados en Declaración Jurada; Limitación por Inclusión en "Base de Contribuyentes No Confiables""*.

La inclusión en cada una de ellas puede acarrear la limitación para los contribuyentes y responsables a los distintos grados de acceso a los servicios con Clave Fiscal y a determinados trámites.

VI. A modo de cierre

Esta grave sanción o "vía de hecho" de cancelación del uso o de su plena operatividad es una "sanción impropia" que debe ser usada con cuidado por ARCA y con respeto a los derechos de los contribuyentes. Es esencial que exista un acto administrativo, sino se aplica esa "sanción" en forma directa sin posibilidad de defensa alguna. En tales casos, como ha exigido la jurisprudencia citada en esta colaboración, para operar plenamente con la CUIT, es importante discutirla en sede administrativa de ARCA y luego se podría intentarlas con la vía del amparo con medida cautelar como en los casos comentados.

[5] El art. 2 menciona, entre otros, no registrar alta en impuestos y/o regímenes a la fecha de evaluación, no haber presentado declaraciones juradas determinativas desde el 1° de enero del año inmediato anterior a la fecha de evaluación, no haber declarado ventas en el IVA, ingresos/gastos en ganancias, trabajadores activos en "Mi simplificación"

LA EXPANSIÓN DEL PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONÓMICA: ENTRE LA EFICACIA TRIBUTARIA Y LA EROSIÓN DE LA SEGURIDAD JURÍDICA

Gastón Armando Miani

I. Introducción

El principio de realidad económica, consagrado en los artículos 1 y 2 de la Ley 11.683 (t.o. 1998), ha sido objeto de extensas discusiones doctrinarias y ha tenido un desarrollo jurisprudencial pendular: según las épocas, los tribunales han oscilado entre una visión restrictiva —que limita su aplicación a casos de simulación o abuso evidente— y una perspectiva amplia que habilita su uso como herramienta general de fiscalización.

En la actualidad, asistimos a una fase expansiva del principio, donde su utilización ha comenzado a generar fricciones entre la eficacia recaudatoria y los principios de legalidad, seguridad jurídica y autonomía de la voluntad, pilares fundamentales del ordenamiento jurídico.

El presente trabajo tiene por objeto analizar esta evolución, la conexión entre el principio y la doctrina del abuso del derecho, su tratamiento jurisprudencial en la Argentina y, especialmente, las consecuencias de su aplicación extensiva en tiempos recientes.

II. Fundamentos del Principio de Realidad Económica

II.A. Definición y Alcance

El principio de realidad económica es un criterio interpretativo propio del derecho tributario que busca **prevalecer la sustancia económica sobre la forma jurídica**. Se fundamenta en la idea de que los hechos imponibles deben ser evaluados en función de su verdadera naturaleza y no solo por el ropaje jurídico que les otorguen las partes.

Ahora bien, ¿es el principio de realidad económica un principio de interpretación normativa —una directiva hermenéutica del derecho tributario— o, en cambio, debe ser concebido como una técnica de análisis de hechos cuya función es verificar si los elementos declarados por el contribuyente configuran realmente el hecho imponible?

La distinción no es menor. Si se lo considera un principio interpretativo, el Fisco podría —aun en ausencia de fraude o simulación— reinterpretar la ley aplicable a los fines de “ajustar” la calificación jurídica del hecho imponible a su entendimiento del “resultado económico” buscado por el legislador. Este enfoque habilita una relectura extensiva de las normas tributarias, en detrimento de la legalidad y de la certeza que deben brindar las normas que imponen cargas públicas.

Por el contrario, si se lo entiende como una herramienta de análisis fáctico, el principio no autoriza la modificación de la norma ni permite sustituir la calificación jurídica prevista por el legislador, sino que solo permite verificar si los hechos alegados por el contribuyente realmente ocurrieron y cómo ocurrieron. Es decir, su

función no es interpretar el derecho, sino confirmar la veracidad de los hechos que se pretenden encuadrar en la norma tributaria.

En mi opinión, el principio de realidad económica opera en dos planos pero con diferentes efectos.

II.B. El artículo 1 de la Ley 11.683: la significancia económica como pauta interpretativa normativa

En este primer plano, el artículo 1 de la ley 11.683 el principio de realidad económica opera como una **regla hermenéutica**, permitiendo al Fisco y al juzgador interpretar las disposiciones tributarias **a la luz de su finalidad económica**, tal como lo establece el propio texto legal al referirse a la "significación económica del hecho gravado".

La interpretación según el criterio de la significación económica fue incorporada en nuestra legislación por el art. 11 de la ley 11.683 (t.o. 1978 y modif.), teniendo como fuente el artículo 12 del decreto 14.341/46, ratificado posteriormente por la ley 12.922. Su texto dispone que para encontrar el verdadero sentido de las normas tributarias "se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica".

Así entendida, la realidad económica permite interpretar las normas tributarias conforme a su espíritu y finalidad, pero sin alterar su contenido literal ni ampliar el hecho imponible más allá de lo autorizado por el legislador. No habilita la creación de nuevos hechos imponibles, sino que orienta su interpretación cuando existe ambigüedad.

Coincido con la postura de Gónzalez García, al decir que: *"la referencia a la significación económica es jurídicamente irrelevante, aunque metodológicamente perturba. Es un mero instrumento ornamental, que sustantivamente no quita ni pone nada, porque si el elemento económico está normativizado, es de obligada observancia; y si no está normativizado, el juez no puede sustituir la norma por la realidad económica. La forma de luchar contra el fraude de ley, bien en derecho civil o en derecho tributario, es la misma y no hace falta recurrir a la significación económica para librar este combate, sino que basta con develar la verdadera naturaleza jurídica de los contratos"*[1].

En definitiva, la interpretación de la Ley considerando su significación económica, no es distinto que la aplicación del método teleológico, razón por la cual, la Corte Suprema de Justicia de la Nación de manera reiterada sostiene que "*Las normas que estatuyen beneficios de carácter fiscal no deben interpretarse con al alcance más restringido que el texto admite, sino, antes bien, en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación, lo que vale tanto como admitir que las exenciones tributarias pueden resultar del indudable propósito de la norma y de su necesaria implicancia"*[2].

Atender al significado económico de las normas tributarias es, justamente, buscar la voluntad del legislador, según lo resuelto por nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación[3].

[1] Citado por Tarsitano Alberto en "Interpretación de la ley tributaria", en García Belzunce Horacio "Tratado de Tributación", Tomo I, Editorial Astrea, 2003, p. 470

[2] Fallos:310:177

[3] Gómez Teresa; Folco Carlos, "Procedimiento Tributario", 2da. Edición actualizada y ampliada, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2004, p. 44.

El intérprete no debe limitarse a examinar la significación literal de cada uno de los términos empleados, sino que debe realizar un discreto y razonable análisis de tales preceptos a fin de determinar la voluntad legislativa y de modo que se cumpla el propósito de la ley.

Así lo ha resuelto el Tribunal Fiscal de la Nación[4], que en materia de interpretación de normas tributarias, el actual artículo 1° de la ley 11.683 (ex art. 11 ley 11.683 t.o. 1978 y modif.) contempla el principio de interpretación teleológica, mediante el cual se indaga la finalidad de la ley, por cuanto lo que importa no es seguir rígidas pautas gramaticales, sino computar el significado jurídico profundo de las leyes, considerando su contexto general y los fines que las informan.

Sostiene Eusebio González que *"Es relativamente frecuente en los códigos tributarios de inspiración germano-italiana encontrarse con preceptos dirigidos a "determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible", tomando en consideración "los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente se realicen". Sostiene el catedrático españo que "Un mandato expresado en tales términos es de cumplimiento imposible, por la sencilla razón de que todo hecho generador de obligaciones o deberes tributarios es un supuesto normativo (hecho jurídico), productor de efectos jurídicos. Es decir, la opción de transformar determinados hechos económicos (reveladores de capacidad contributiva) en supuestos normativos (hecho imponible) pertenece al campo de la soberanía legislativa, que puede transformar cualquier supuesto fáctico revelador de riqueza en hecho imponible. Ahora bien, una vez transformada la riqueza gravable (hecho económico) en hecho imponible (hecho jurídico), la Administración tributaria no puede en vía aplicativa, sin grave quebranto de los principios de legalidad y de seguridad jurídica, enmendar la plana al legislador y sustituir la realidad contemplada por el legislador, en la forma jurídica expresa en que el legislador ha querido contemplarla, por "otra" realidad económica subyacente "más apropiada", al margen de la forma jurídica en que esa realidad ha quedado plasmada por libre elección del legislador, a la que tan legítima como libremente puede acogerse cualquier contribuyente"*[5].

Así entendida, la realidad económica permite interpretar las normas tributarias conforme a su espíritu y finalidad, pero sin alterar su contenido literal ni ampliar el hecho imponible más allá de lo autorizado por el legislador. No habilita la creación de nuevos hechos imponibles, sino que orienta su interpretación cuando existe ambigüedad.

II.C. El artículo 2 de la Ley 11.683: la realidad económica como método de verificación fáctica

En el artículo 2, en cambio, el principio se proyecta sobre los hechos, actos y relaciones jurídicas celebradas por los contribuyentes. Aquí, la realidad económica funciona como un "criterio de validación de los hechos materiales": el Fisco puede prescindir de las formas jurídicas cuando éstas sean manifiestamente inadecuadas para representar la intención económica real de las partes.

[4] Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, "Asociación Civil Jockey Club", sentencia del 17/11/1997.

[5] Gonzalez Eusebio, "La interpretación del significado económico de las normas", en "Derecho Tributario", Yacolca Estares Daniel (coord..), Academia Internacional de Derecho Tributario, Editorial Jurídica Grijley, Lima, 2009, p. 129.

Es decir, el principio de realidad económica en este contexto no interpreta la norma, sino que analiza la veracidad de los hechos declarados, permitiendo que el Fisco reencuadre la operación bajo la figura que mejor represente su sustancia económica. Esta herramienta se justifica en casos de simulación, fraude o abuso de formas jurídicas, y no puede operar sobre actos jurídicamente válidos sin prueba concluyente de su inadecuación.

La jurisprudencia ha dejado en claro esta diferencia:

"El principio de la "realidad económica" faculta al organismo recaudador a desconocer las formas y estructuras asignadas por los contribuyentes a sus actos o negocios, y le permite recalificarlos a fin de considerar la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o que les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos; dicha facultad sólo puede ser válidamente ejercida por la administración tributaria cuando resulta manifiesta la discordancia entre la sustancia económica del acto o negocio y la forma o estructura que los contribuyentes le han asignado pues, como principio, salvo que se presente esa ostensible discordancia, debe darse prioridad a las estructuras jurídicas utilizadas por los particulares (Voto de los jueces Maqueda y Rosatti)"[6].

Aceptar lo contrario implicaría otorgar al Fisco un poder de creación normativa, vedado por el principio de legalidad tributaria. Como advierte Kern:

"La desestimación de la personalidad jurídica debe ser tratada como un remedio de excepción y no puede extenderse a todo caso en que el Fisco considere que la forma no se ajusta a su ideal de 'realidad económica'. Debe probarse el fraude o el uso abusivo de la forma"[7]

Este segundo enfoque es el que mejor respeta el principio de legalidad y el debido proceso. Como bien sostiene Adet Caldelari:

"La realidad económica no puede alterar la ley ni operar como un método de interpretación autónomo que permita construir hechos imponibles no previstos en la legislación. Es simplemente una herramienta para comprobar si el hecho declarado es real y tiene entidad económica imponible"[8].

En este sentido, la jurisprudencia ha sostenido que:

"El dogma de la realidad económica es un principio para indagar los hechos y su relación con las figuras jurídicas empleadas por las partes, consagrándose la prevalencia del sustrato económico subyacente en el hecho generador por sobre el ropaje jurídico utilizado por las partes intervinientes en el negocio; en definitiva, otorgar preeminencia a la intención empírica (situación de hecho) por sobre la intención jurídica (situación de derecho)".[9]

[6] Fallos:344:2175

[7] Kern, Juan R., *Vinculación económica. Abuso del derecho, simulación y desestimación de la personalidad jurídica*, Thomson Reuters, 2022

[8] Adet Caldelari, Fernando. El Principio de la Realidad Económica. Desde el fallo 'La Guasuncha' hasta 'Salsa Criolla', LA LEY, 2008-D, 444

[9] Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "A", Expte. N° 34.810-I caratulado: "DELIA, CARMELO FRANCO s/recurso de apelación". voto del doctor Buitrago.

Este razonamiento ilustra con claridad los riesgos de aplicar el principio como si fuera una llave de interpretación de la ley. Si el Fisco, sin alterar el texto normativo, puede redefinir hechos imponibles a partir de una lectura "económica" de la intención del legislador, entonces se abre la puerta a un sistema donde la voluntad administrativa sustituye a la norma legal.

Por naturaleza, el principio de realidad económica se alinea con los objetivos fundamentales de los sistemas fiscales modernos, los cuales buscan garantizar que las contribuciones se basen en la capacidad económica de los contribuyentes y se limite el acceso a estrategias de elusión fiscal que distorsionan la progresividad del sistema. Se establece así un mecanismo interpretativo que otorga a las autoridades la posibilidad de recalificar actos cuando se evidencie que la forma jurídica no se corresponde con la realidad económica subyacente.

Por todo lo anterior, sostengo que el principio de realidad económica no es, ni debe ser, una pauta interpretativa autónoma, sino una técnica de análisis de los hechos concretos que componen el hecho imponible. Su propósito es verificar si existe correspondencia entre los hechos jurídicamente declarados y los hechos efectivamente realizados, sin alterar ni ampliar el marco normativo. Su uso debe estar acotado a supuestos de simulación, fraude o uso abusivo de estructuras jurídicas que desvirtúan la capacidad contributiva real del contribuyente.

Es decir, que el principio de realidad económica se encuentra estrechamente vinculado con la **doctrina del abuso del derecho**, que impide que los sujetos ejerzan sus derechos de manera abusiva o con el único propósito de evadir cargas impositivas.

La relación entre el principio de realidad económica y el abuso del derecho es un eje central en la lucha contra la elusión fiscal. Ambos conceptos operan como criterios antiformalistas que permiten a la Administración tributaria y a los tribunales prescindir de las formas jurídicas utilizadas por los contribuyentes cuando estas no se corresponden con la sustancia económica de los actos. Sin embargo, mientras el principio de realidad económica se basa en identificar el hecho imponible real prescindiendo del ropaje jurídico, la doctrina del abuso del derecho actúa sobre la validez de los fines perseguidos con estructuras jurídicas lícitas pero desnaturalizadas en su función.

Como señala César García Novoa[10], la simulación consiste en una contradicción entre la voluntad declarada y la voluntad real. El negocio simulado, en términos de Ferrara, *"tiene una apariencia contraria a la realidad, o porque no existe en absoluto o porque es distinto de cómo aparece"*. Se distinguen dos formas:

- Simulación absoluta: El negocio no existe.
- Simulación relativa: Se oculta un negocio distinto bajo una forma aparente.

En ambos casos, subyace un acuerdo entre las partes para generar una falsa apariencia jurídica. García Novoa aclara que no hay en estos casos un vicio del consentimiento en sentido tradicional, sino una voluntad deliberada de crear una "realidad aparente", donde el negocio simulado es un vehículo para disfrazar la verdadera relación jurídica. De ahí que:

[10] Garcia Novoa Cesar, "Notas sobre la simulación en el Derecho Tributario", en el "Derecho Tributario", Yacolca Estares Daniel (coord..), Academia Internacional de Derecho Tributario, Editorial Jurídica Grijley, Lima, 2009, p. 143

En la interpretación tributaria, la simulación se convierte en un mecanismo típico de elusión, y su detección habilita al Fisco a descalificar los efectos tributarios del acto simulado, reconociendo la sustancia del acto disimulado cuando éste cumple con los requisitos legales.

Por el contrario, el abuso del derecho, en el campo tributario, se expresa cuando el contribuyente utiliza formas jurídicas válidas, pero desnaturalizadas, con el fin principal de obtener ventajas fiscales indebidas. El principio de realidad económica se erige como herramienta clave para desmontar ese tipo de estructuras.

García Novoa explica que: *"El negocio simulado resulta ser un tipo de negocio que se desnaturaliza para lograr una finalidad prohibida por el ordenamiento o contraria a él, por lo que puede catalogarse como un negocio con causa ilícita, aunque diferenciado del negocio en fraude de ley, que es un negocio real y no aparente"*[11].

Este pasaje es clave para diferenciar los planos: en la simulación hay apariencia; en el fraude de ley, hay legalidad formal pero desviación del fin. En ambos, el principio de realidad económica actúa como medio para reencuadrar el hecho imponible según su verdadera configuración económica.

En Argentina, esta doctrina se encuentra plasmada en el **artículo 10 del Código Civil y Comercial de la Nación**, que establece:

"La ley no ampara el ejercicio abusivo de los derechos. Se considera abusivo el ejercicio que excede los límites impuestos por la buena fe, la moral y las buenas costumbres, o que se realice con la finalidad de perjudicar a otro."

[11] Garcia Novoa Cesar, ob. Cit.

III. Jurisprudencia Clave de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN)

Sostiene Damarco que *"la Corte Suprema de Justicia de la Nación también aplicó el artículo 2 de la ley 11.683, como un criterio de interpretación, asignándole la función recalificadora que se le reconoce a dicha norma. En todos los casos, el Alto Tribunal ha preferido no examinar en profundidad el artículo 2 de la ley 11.683 y nunca se propuso establecer cuál es el ámbito de aplicación de dicha norma. Podría afirmarse que la Corte Suprema de Justicia prefiere ser casuista, examinar caso por caso, según la determinación de los hechos que considere en cada uno de ellos y si es oportuno recalificarlos"*.

En mi opinión, de los fallos que a continuación se exponen, se podría concluir que la Corte en general ha sido bastante prudente a la hora de recatalogar un hecho imponible bajo la figura de la realidad económica, criterio que se rompió con el fallo Molinos Río de la Plata, que también se comenta más abajo.

III.A. La Guasuncha S.A. (Fallos 239:18, 1957)

Hechos: El presente caso surge por la discrepancia en el método de valuación que debía aplicarse a la hacienda de cría a fin de determinar la base imponible sobre la que se calcularía el impuesto a los beneficios extraordinarios que grababa el capital de la sociedad, mercaderías y otros bienes del comercio habitual de esa sociedad.

Para el cálculo del impuesto el contribuyente pretendió cambiar la forma de valuación de la hacienda de cría sustituyendo el método del costo estimativo fijo que era utilizado por la administración fiscal previsto en el decreto

21.701/44, para lo cual solicitó autorización del fisco no obteniendo nunca una respuesta a lo solicitado. Ante esta situación, el contribuyente determinó el impuesto desechando el método del costo estimativo fijo y utilizó otro.

Postura del Fisco: La entonces DGI no accedió al cambio de método y sostuvo que la empresa debía seguir valuando conforme al régimen original.

Fallo de la Corte Suprema: La Corte rechazó la pretensión del contribuyente y validó el criterio de la DGI.

Fundamentos: Se reconoció la vigencia del principio de realidad económica, pero se estableció que no puede operar de forma discrecional por parte del contribuyente. Su aplicación debe regirse por normas expresas que exigen autorización administrativa.

La Corte Suprema establece la doctrina de la aplicación limitada del principio de la realidad económica por las restantes normas vigentes y reglamentarias dictadas por la administración tributaria, dado que *"... la aplicación del principio no puede quedar librada a la voluntad del contribuyente".*

III.B. "Cobo de Ramos Mejía" (Fallos 251:379, 1962):

Hechos: El Fisco intentó recalificar una operación de compraventa de acciones alegando que, en realidad, se trataba de una donación encubierta para evitar el pago del impuesto a la transmisión gratuita de bienes.

Según consta en autos, al efectuarse la liquidación impositiva correspondiente a determinados bienes inmuebles, esos bienes fueron considerados como "propios" del causante Rafael Cobo, no obstante, la circunstancia de que éste había constituido con sus herederos una sociedad de responsabilidad limitada cuyo capital estaba formado, en su casi totalidad, por los referidos inmuebles.

Los herederos impugnaron la aludida liquidación impositiva. Lo hicieron en razón de que estimaron que, para practicarla, no ha podido prescindirse de la existencia de la sociedad de responsabilidad limitada. "Por amplia que sea la independencia del derecho fiscal —dicen— ella no puede llegar hasta el extremo de desconocer la entidad misma". Agregaron que el juez interviniente en el respectivo juicio sucesorio, tramitado en la Capital Federal, declaró existente y válida dicha entidad, con motivo de lo cual ha de entenderse que en el caso existe desconocimiento de la cosa juzgada.

Decisión de la CSJN: La Corte sostuvo que el **Fisco no puede utilizar el principio de realidad económica de manera discrecional para modificar los efectos fiscales de actos jurídicamente válidos**, sin una prueba fehaciente de que estos fueron utilizados con el único propósito de evadir impuestos.

"El principio de realidad económica no puede operar como un criterio autónomo que permita prescindir de la forma jurídica adoptada por las partes en todos los casos. La legalidad de un acto debe prevalecer salvo prueba concluyente en contrario.".

Este fallo sentó un precedente al limitar la discrecionalidad del Fisco para recalificar actos jurídicos. Se estableció que la carga de la prueba recae en la Administración Tributaria, y que el principio sólo puede aplicarse cuando existe un **abuso manifiesto de las formas jurídicas**.

III.C. Parke Davis y Cía. S.A. (Fallos: 286:97, 1973)

Hechos: En el presente caso, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Federal, confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que, por mayoría, había confirmado las resoluciones de la entonces DGI, en la cual había determinado de oficio diferencias de gravámenes a favor del Fisco correspondientes a Parke Davis de Argentina S.A.I.C. por $ 39.484.811, en concepto de impuesto a los réditos por los años 1963 a 1967; $ 6.820.472 por impuesto de emergencia 1962/64 y 1967, por los años 1963, 1964 y 1967; y $ 6.575.434 por impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes, por los años 1963 a 1967.

Ante ello, la actora cuestionó la no deducibilidad como gasto por parte de la DGI de las regalías pactadas entre Parke Davis y Cía. de Argentina S.A.I.C. y Parke Davis and Co. de Detroit, EE.UU por servicios y usos de fórmulas acreditadas a nombre de la segunda accionista, en el 99,95% de la primera por considerarla utilidades gravadas en cabeza de ésta y en razón de la comunidad de intereses entre ambas empresas vinculadas.

Fallo de la Corte Suprema: La existencia de dos sociedades diferenciadas desde el punto de vista del derecho privado, pero unificadas económicamente, lleva a la aplicación del principio de la realidad económica. Se reconoce preeminencia a la situación económica real, con prescindencia de las estructuras jurídicas utilizadas, que pueden ser inadecuadas o no responder a dicha realidad.

Fundamentos: *"No puede concebirse, en estricto derecho, la existencia de contrato cuando no existen dos sujetos en el negocio jurídico, en sus roles de acreedor y deudor. Si los intereses que concurren al acto no son opuestos, sino paralelos, no existe contrato, sino un acto complejo"*.

III.D. Mellor Goodwin S.A. (Fallos 287:76, 1973)

Hechos: Se trataba de dos empresas integrantes de un conjunto en el que una de ellas poseía el 99% del total del capital de la otra y que intercambiaban mercaderías necesarias para sus procesos industriales.

La Administración aplicó el IVA a esas transacciones tal como si se tratara de empresas distintas. La empresa inició el reclamo persiguiendo la repetición de una suma que estimaba indebidamente abonada en concepto de impuesto a las ventas correspondientes a los años 1960, 1961, 1962, 1963 y 1965 respecto a su actividad de fabricación e instalación de calderas industriales.

Postura del Fisco: La DGI sostuvo que no se trataba de ventas reales sino de transferencias internas dentro de un mismo conjunto económico.

Fallo de la Corte Suprema: La Corte confirmó la decisión, afirmando que las operaciones carecían de autonomía económica.

Fundamentos: Aplicando la doctrina del *"disregard"*, el Tribunal entendió que debía atenderse a la sustancia económica por sobre la estructura jurídica.

La Corte, en el presente fallo, cita el precedente analizado anteriormente para fundamentar su decisión, destacando lo siguiente: *"Que esta Corte ha tenido oportunidad de declarar en el caso 'Parke Davis y Cía. de Argentina S.A.I.C. s/ recurso de apelación' (expte. P. 306. XVI.) que, para*

la configuración de un contrato, deben concurrir diversidad de partes, posibilidad de deliberación y diferenciación de intereses. Por lo tanto, acreditada -como en el presente caso- la existencia de una relación de sujeción o conjunto económico, pierden validez todas las apariencias contractuales con las que se han encubierto las prestaciones. Así, sea por la aplicación de la teoría del órgano, la realidad económica o la penetración en la forma de la persona colectiva, la sola existencia comprobada del fenómeno de concentración de empresas, que constituye su base material, impone considerar el fondo real de la persona jurídica y la evaluación sustantiva de las dos relaciones que auténticamente las vinculan (...)''

III.E. Kellogg S.A. (Fallos 307:1120, 1985)

Hechos: Surge de la causa que la firma Kellogg Co. Argentina S.A, constituida como tal en la República Argentina, al confeccionar sus declaraciones juradas correspondientes a los períodos 1970, 1971 y 1972, dedujo importes por regalías, intereses de préstamos y contraprestaciones por servicios técnicos de los cuales resultaban acreedores su casa matriz del exterior, Kellogg Co. Battle Creek (EE. UU.) y otras afiliadas extranjeras; descontó también las diferencias de cambio sobre dichos rubros y sobre la deuda que mantenía con la citada sociedad dominante norteamericana. Asimismo, cargó a Kellogg Sales, sucursal argentina, idénticos importes y conceptos que los correspondientes a aquellas deducciones.

Con relación al impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes, incluyó en su pasivo computable de los años 1968 a 1972 las deudas que mantenía con Kellogg Co. Battle Creek (EE. UU.), las diferencias de cambio de revalúos de deudas con las afiliadas inglesa y alemana de la citada casa extranjera, las provisiones para intereses correspondientes a la sociedad dominante estadounidense, las regalías a favor de esta última y las diferencias de cambio activadas por los bienes de uso que habían sido aportados por la casa matriz.

Por último, en lo que se refiere al impuesto especial a la regularización impositiva, instituido por la ley 20.532, compensó las rentas omitidas con saldos a su favor provenientes de su tesis según la cual correspondía excluir de sus ingresos las sumas cargadas a Kellogg Sales, sucursal argentina, a fin de determinar su obligación por el impuesto a los réditos.

Así las cosas, el Fisco impugnó dicha deducción con sustento en la doctrina "Parke Davis" analizada precedentemente.

Postura del Fisco: La DGI rechazó las deducciones por considerar que los pagos eran desproporcionados y que encubrían una transferencia indirecta de utilidades al exterior.

Fallo de la Corte Suprema: La Corte revocó las sentencias anteriores y admitió la deducción de los pagos.

Fundamentos: Se sostuvo que, aunque el principio de realidad económica permite examinar la sustancia de las operaciones, no puede operar sin prueba concluyente de simulación o ilicitud.

"(...) Baste al efecto advertir que el meollo de la impugnación de la D.G. I. sólo radica en la circunstancia de que la actuación del conjunto, tal como quedara suficientemente referida en este pronunciamiento, produce, en el caso de sociedades que poseen personalidad

jurídica independiente reconocida para nuestro derecho, una modificación deliberada de su capacidad contributiva en detrimento del interés fiscal. Pues bien, tal afirmación no ha sido demostrada en la causa, en la que ni siquiera resultó impugnada la contabilidad de la recurrente y, menos aún, establecido el perjuicio que la demandada dice que le ha irrogado la existencia y puesta en práctica de la señalada vinculación económica de tal suerte recobra vigencia la aseveración de que también en el ámbito de nuestro territorio "únicamente adquieren relevancia y efectos tributarios las operaciones realizadas por el conjunto con los terceros, que impliquen una real salida o ingreso de mercadería del o al patrimonio del mentado conjunto. Y para ello, tanto no interesa la sociedad que jurídica y contablemente realizó la operación cuanto la forma adoptada para el cumplimiento de la prestación" (Fallos, t. 287, p. 79)."

III.F. La Meridional Cía. de Seguros S.A. (Fallos: 316:2499, 1993)

Hechos: La entonces Dirección General Impositiva intimó a una compañía de seguros al pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA) por los períodos fiscales 1979 a 1985. La intimación se basó en las ventas de bienes siniestrados que los asegurados habían abandonado a favor de la aseguradora como parte del contrato de seguro.

Según el Fisco, tales ventas constituían hechos imponibles en virtud del artículo 1° e inciso a) del artículo 4° de la Ley 20.631 (t.o. 1977 y modif.), al considerar que dicha operación configuraba una actividad habitual de venta de cosas muebles, en los términos de la norma.

La aseguradora impugnó la determinación, alegando que tales operaciones no eran independientes ni habituales, sino una consecuencia directa del cumplimiento de su objeto asegurador, que en esos períodos no estaba gravado por el impuesto al valor agregado.

El Tribunal Fiscal de la Nación, y luego la Sala III de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, dieron la razón a la empresa, revocando la resolución de la DGI.

Fundamento de la Corte Suprema: La Corte Suprema rechazó el recurso del Fisco y confirmó la sentencia que eximía a la aseguradora del pago del tributo.

La Corte sostuvo que el abandono de los bienes siniestrados por parte del asegurado a la aseguradora, y su posterior venta por parte de esta última, son consecuencia directa del contrato de seguro:

"No pueden caber dudas acerca de que el traspaso del dominio de aquellos que se verifica en tales circunstancias obedece a la relación emergente del contrato de seguro que unió a dichas partes."

Y por lo tanto, dicha venta no constituye una actividad autónoma o separada, sino una operación subsidiaria y accesoria a la actividad principal (la prestación del seguro), la cual no estaba gravada en esos períodos.

Para así decidir, la Corte hizo una invocación explícita al principio de realidad económica, en sus dos dimensiones: Por un lado, como pauta de interpretación normativa:

"La interpretación de los preceptos de la ley 20.631 [...] no puede efectuarse con prescindencia de la realidad económica subyacente [...] puesto que en la

interpretación de las leyes impositivas debe atenderse a su finalidad y a su significación económica (art. 11 de la ley 11.683).”

Asimismo, como criterio de calificación del hecho imponible:

“Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible corresponde tener en consideración a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes (confr. art. 12 de la ley citada).”

Con base en ello, la Corte concluyó que no puede calificarse como venta habitual de cosas muebles una operación que no tiene fin de lucro propio, sino que persigue únicamente disminuir el costo de la indemnización debida al asegurado.

III.G. Autolatina Argentina S.A. (Fallos: 319:3208, 1996)

Hechos: Autolatina Argentina S.A. (sucesora de Ford Motor Argentina) realizaba ventas de automóviles bajo el sistema de ahorro previo para fines determinados. La empresa recibía fondos de la sociedad administradora (Plan Óvalo S.A.) cuando se adjudicaba cada unidad, y luego facturaba los vehículos a concesionarios sobre la base del precio vigente al momento de la concertación, no al momento de la entrega efectiva del bien.

La entonces Dirección General Impositiva, invocando el principio de realidad económica, objetó este procedimiento, determinando un débito fiscal mayor al declarado por la empresa en el período fiscal 1984, alegando que debía computarse como base imponible el valor corriente en plaza al momento de la entrega del vehículo, no el pactado anteriormente.

Fundamento de la sentencia: La Corte rechazó el recurso del Fisco y validó el criterio del contribuyente. Confirmó la sentencia de Cámara que sostenía que el débito fiscal debía liquidarse sobre la base del precio concertado al momento de la adjudicación de los fondos por parte de la sociedad administradora, ya que el precio concertado era real, no simulado ni anormal, y coincidía con las listas de precios vigentes al momento del pago:

“El precio concertado no podía ser calificado como anormal o simulado, pues fue fijado por el montante de los fondos remitidos por la sociedad administradora coincidentes con los de las listas de precios vigentes a ese momento”.

En este sentido, rechazo al uso extensivo del principio de realidad económica: La Corte fue clara al señalar que el principio de realidad económica no puede ser utilizado para modificar lo establecido por la ley en forma expresa:

“Sin desconocer la significativa importancia que tiene en esta materia el principio de la realidad económica, su aplicación no puede conducir a desvirtuar lo establecido específicamente por las normas legales que regulan concretamente la relación tributaria”.

La Corte enfatizó que la seguridad jurídica y la legalidad tributaria deben primar por sobre cualquier reconstrucción subjetiva o interpretativa que pretenda forzar una realidad diferente a la establecida por las partes:

“Una conclusión contraria afectaría el principio de reserva o legalidad [...], e importaría prescindir de la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes”.

III.H. "San Buenaventura S.R.L." (Fallos: 329:1812, 2006)

Hechos: En el presente caso, la Municipalidad de Resistencia, Provincia de Chaco, había otorgado a la empresa San Buenaventura S.R.L. la concesión de un cementerio, esta última comercializaba el uso de las parcelas mediante cesiones de derechos que efectuaba a sus clientes, y complementariamente prestaba servicios relacionados con el mantenimiento.

La Administración Federal de Ingresos Públicos argumentó que correspondía el pago del impuesto al valor agregado porque consideró que, si bien el contrato de concesión de uso de las parcelas estaba exento del gravamen, quedaba alcanzado por resultar inescindible de los servicios complementarios, que sí están gravados por el IVA.

La AFIP consideró que la empresa había subdeclarado sus ingresos y aplicó el principio de realidad económica para gravar la operación con IVA.

Decisión de la Corte Suprema: La Corte revocó la decisión de la AFIP, señalando que el Fisco **no puede aplicar el principio de realidad económica sobre la base de meras presunciones, sino que debe demostrar de manera fehaciente que la estructura utilizada no refleja la realidad económica de la operación**.

"(...) no hay elementos que hagan suponer que los contratos de cesión de las parcelas del cementerio privado no se adecuen a la realidad económica de las operaciones realizadas entre la actora y sus clientes o que sean manifiestamente inadecuados para reflejar la cabal y efectiva intención perseguida por los contratantes."

"La carga de la prueba recae en la Administración Tributaria, y no puede presumirse que existe una simulación sin una base probatoria sólida.".

III.I. Miyazono Ricardo s/Quiebra s/ Inc. De Verificación por AFIP (Fallos: 334:784, 2011)

Hechos: La Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, resolvió rechazar la verificación de los créditos en concepto de Impuesto a las Ganancias, Bienes Personales e Impuesto sobre Altas Rentas, alegados por la entonces AFIP, con sustento en impugnaciones a las declaraciones de rentas exentas efectuadas por el quebrado, referidas a las ventas de su tenencia accionaria en dos sociedades –Lofirme S.A. y Transalud S.A.- en el período fiscal 1997, y a donaciones y condonaciones de deuda durante el período fiscal 1999 (v. fs. 953/957).

Decisión de la Corte Suprema: Al considerar aplicable el principio de la realidad económica, decidió revocar la sentencia apelada y determinó que las operaciones de donación y condonación que el fallido había realizado con otras empresas se encontraban alcanzadas por el Impuesto a las Ganancias, debido a que en realidad se trataba del pago de honorarios y gratificaciones gravados en los términos de lo dispuesto por el art. 79, inc. f, de la ley de ese tributo.

Fundamentos: La Corte señaló que "se imponía que el a quo efectuara un circunstanciado examen del material probatorio reunido en la causa a fin de establecer si la recalificación efectuada [...] fue correctamente realizada".

La Corte Suprema de Justicia de la Nación remarcó al analizar el presente caso que *"el art. 2° de la ley 11.683 establece que para*

determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes".

El Máximo Tribunal destacó que *"sobre la base de lo dispuesto en esa norma -que establece el principio de la realidad económica- el Fisco Nacional recalificó los actos que según las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes constituían meras liberalidades a favor del fallido -donaciones y remisiones de deudas no alcanzadas por el impuesto a las ganancias- por considerar que en realidad se trataba del pago de honorarios y gratificaciones gravados en los términos de lo dispuesto por el art. 79, inc. f, de la ley de ese tributo"*.

III.J. "Consorcio de Empresas Mendocinas Potrerillos S.A." (Fallos: 340:1513, 2017)

Hechos: La entonces AFIP argumentó que la estructura societaria de la empresa no reflejaba su realidad económica y pretendió gravarla como si fuera una única unidad económica.

La AFIP-DGI, mediante resoluciones del 23 de diciembre de 2004 y 4 de agosto de 2005, determinó de oficio las obligaciones tributarias de la actora en el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 12/98 a 02/01 y en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 1999, respectivamente.

En ambos casos liquidó intereses y suspendió la tramitación de sendos sumarios —instruidos de conformidad con lo establecido por los arts. 70 y 71 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.)—, de acuerdo con lo prescripto por el art. 20 de la ley 24.769 (confr. fs. 8/35 y 178/203).

Según surge de los fundamentos de tales resoluciones, la posición del Fisco Nacional se fundó en considerar que, por aplicación del principio de la realidad económica, el acuerdo celebrado el 4 de diciembre de 1997 entre la Provincia de Mendoza y la sociedad Consorcio de Empresas Mendocinas para Potrerillos SA, empresa adjudicataria de la concesión para la construcción y explotación energética del aprovechamiento integral del río Mendoza denominado Proyecto Potrerillos, constituía un contrato de concesión de obra pública. En esa inteligencia sostuvo que no correspondía considerar a la Provincia de Mendoza como accionista de CEMPPSA y, en consecuencia, entendió que los aportes de fondos realizados por la provincia mediante la suscripción e integración de acciones emitidas por la sociedad constituyó el pago que aquella, en su carácter de concedente del servicio adjudicado, efectuó a la mencionada empresa por la realización de las obras encomendadas.

Sobre la base de tal razonamiento, concluyó que los aportes realizados por la Provincia de Mendoza se encontraban alcanzados con el IVA por resultar la contraprestación de una concesión de explotación en los términos del art. 23 de la ley del tributo.

Decisión de la Corte Suprema: La Corte rechazó la posición del Fisco, estableciendo que **la discordancia entre la forma jurídica y la realidad económica debe ser manifiesta y no una simple interpretación de la Administración**.

"El principio de realidad económica no puede aplicarse de manera arbitraria. La Administración debe probar que la estructura utilizada es inadecuada y que su único propósito es la elusión fiscal.".

"Que, en efecto, si bien el mencionado principio de la realidad económica -expresado en el art. 2° de la ley 11.683 (t.o. en 1998)- faculta al organismo recaudador a desconocer las formas y estructuras asignadas por los contribuyentes a sus actos o negocios, y le permite recalificarlos a fin de considerar "la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o que les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos" (art. 2° cit., in fine), dicha facultad sólo puede ser válidamente ejercida por la administración tributaria cuando resulta manifiesta la discordancia entre la sustancia económica del acto o negocio y la forma o estructura que los contribuyentes le han asignado pues, como principio, salvo que se presente esa ostensible discordancia, "debe darse prioridad a las estructuras jurídicas utilizadas por los particulares", como bien lo señaló el Tribunal Fiscal en su sentencia (confr., en similar sentido, Fallos: 328:130 y 329:1812)."

Este fallo reafirmó que el **principio de realidad económica es una herramienta de excepción y no una regla general**.

III.K. "De Santibañes Fernando José c/AFIP-DGI (TF 22.057-1)", sentencia del 17/10/2009.

Hechos: El actor, Fernando José De Santibañes, había declarado exentos del Impuesto a las Ganancias ciertos montos percibidos por la venta de acciones correspondientes a dos operaciones realizadas con el Banco Bilbao Vizcaya S.A.:

- La primera, referida al 28,04% de las acciones del Banco de Crédito Argentino S.A.
- La segunda, relativa al 87,77% de las acciones de la compañía Siglo XXI Cía. Argentina de Seguros S.A.

En ambos casos, el actor percibió montos adicionales al precio fijo pactado, bajo el concepto de:

- Intereses a tasa LIBOR en el primer contrato (opción de compra).
- Intereses del 7% nominal anual aplicados a un "precio contingente" en el segundo contrato.

La entonces AFIP-DGI entendió que esos conceptos no eran parte del precio sino que representaban intereses derivados del otorgamiento de financiación al comprador. Por ello, los consideró gravados por el Impuesto a las Ganancias, determinó de oficio la obligación tributaria del actor por los ejercicios 1998 y 1999, liquidó intereses resarcitorios y aplicó multa por el 70% del impuesto omitido.

El Tribunal Fiscal y la Cámara Contencioso Administrativa Federal revocaron la determinación de la AFIP, sosteniendo que se trataba de operaciones exentas.

Fundamentos de la sentencia: La Corte rechazó el recurso en relación con la venta del Banco de Crédito Argentino, y lo admitió parcialmente en cuanto a la venta de acciones de Siglo XXI.

Con respecto a la operación del Banco de Crédito Argentino, la Corte sostuvo que la operación estuvo jurídicamente bien estructurada, con un contrato de opción que no transfirió la propiedad hasta su ejercicio efectivo.

Consideró que el monto percibido, incluidos los intereses LIBOR, formaba parte del precio total acordado contractualmente y exento por el art. 20 inc. w) de la Ley de Ganancias.

Descartó la aplicación del principio de realidad económica, al no haber prueba de simulación, fraude ni abuso:

"La realidad subyacente en el contrato de opción era, efectivamente, la compraventa de un paquete accionario [...] sólo al ejercerse la opción cobraba eficacia la obligación de pagar el precio."

La Corte sostuvo que el principio de realidad económica es una herramienta válida (art. 2 de la Ley 11.683), pero que:

"No es posible que sin el aporte de argumentaciones contundentes se pueda desandar el camino seguido por el contribuyente al instrumentar la operación de compraventa [...] ni modificar las conclusiones [...] resueltas con apego a las constancias de la causa."

III.L. Transportadora de Energía S.A. (TESA) c/ Dirección General Impositiva" (sentencia, del 26/12/2019)

Los hechos consistieron en que TESA, una sociedad argentina controlada en un 99,99% por una empresa brasileña, suscribió en el año 2001 dos contratos de mutuo con su controlante, con destino a la construcción de una línea de interconexión eléctrica entre Argentina y Brasil.

Los préstamos fueron pactados bajo condiciones de mercado, incluyendo intereses calculados a tasa LIBOR + 4% plazos breves, cláusulas de mora y penalidades. No obstante, los préstamos fueron prorrogados varias veces, los intereses capitalizados y parte de las deudas convertidas posteriormente en aportes de capital

La entonces AFIP, invocando el principio de realidad económica, cuestionó la naturaleza jurídica de estos préstamos, e impugnó la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del ejercicio fiscal 2002, por considerar que los contratos de mutuo no reflejaban una verdadera operación de préstamo, sino que encubrían un aporte de capital.

La Corte Suprema falló a favor de la empresa, sosteniendo que mera falta de pago oportuno del préstamo no puede justificar la transformación jurídica del contrato de mutuo en un aporte de capital:

"Del mero incumplimiento de un acuerdo no se puede derivar sin más [...] una mutación en la naturaleza jurídica de un instituto".

"Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se debe atender a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen [...] los contribuyentes" (Fallos: 328:130).

Sin embargo, su aplicación requiere motivos serios y prueba suficiente.

"*No se hallan presentes circunstancias que justifiquen dejar de lado la configuración jurídica de los negocios celebrados, para reencuadrarlos como aportes de capital".*

III.M. "Molinos Río de la Plata" (Fallos: 344:2175, 2021)

Hechos: En el año 2003, Molinos Río de La Plata S. A. (Molinos Argentina) constituyó Molinos de Chile y Río de la

Plata Holding S. A. (Molinos Chile) bajo el régimen de “sociedades plataforma de inversiones”, instaurado por la Ley chilena N° 19840, y aportó a dicha sociedad los paquetes accionarios mayoritarios de tres sociedades uruguayas (Molinos Uruguay) y una sociedad peruana (Molinos Perú).

Entre el 2004 y 2009, Molinos Chile pagó a Molinos Argentina dividendos que provenían esencialmente de los dividendos distribuidos a esta por las sociedades Molinos Uruguay y Molinos Perú. Molinos Argentina consideró que dichos dividendos no se encontraban gravados en Argentina por aplicación del artículo 11 del anterior Convenio para evitar la doble imposición suscripta entre Argentina y Chile (CDI). En este caso, Molinos Argentina entendió que los dividendos referidos solo podían estar gravados en Chile y no en Argentina.

La AFIP argumentó que la reorganización societaria llevada a cabo por **Molinos Río de la Plata** tenía el único propósito de eludir impuestos y que, por lo tanto, debía desconocerse su estructura y gravarse la operación bajo el principio de realidad económica.

Decisión de la CSJN: El fallo sorprendió a la comunidad jurídica, ya que la Corte **validó la postura del Fisco** sin exigir una prueba contundente de que la estructura era fraudulenta.

"El principio de realidad económica autoriza al Fisco a indagar más allá de la forma adoptada, cuando la sustancia económica de la operación así lo justifique, aun cuando no se verifique un fraude directo a la ley.".

Este fallo **amplió peligrosamente el alcance del principio**, permitiendo que el Fisco recalifique operaciones **sin necesidad de demostrar que hubo simulación o fraude**. En la práctica, esto significa que **cualquier planificación fiscal puede ser impugnada bajo el pretexto de que "no refleja la realidad económica"**.

IV. Conclusión general

A lo largo de las últimas décadas, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha delineado un criterio jurisprudencial que, si bien ha reconocido la validez del principio de realidad económica como herramienta de interpretación y calificación, ha exigido para su aplicación pruebas concretas, indicios serios y una actuación excepcional ante casos de fraude, simulación o abuso evidente de las formas jurídicas. En fallos como Kellogg, Autolatina, TESA y De Santibañes, el Tribunal reafirmó que este principio no puede operar para desnaturalizar actos jurídicos válidos ni desplazar el principio de legalidad tributaria sin una justificación robusta.

Sin embargo, el fallo Molinos Río de la Plata S.A. marca un punto de inflexión en esa línea jurisprudencial. Allí, la Corte avaló la aplicación del principio de realidad económica no solo para desatender la forma jurídica adoptada por el contribuyente, sino incluso para recalificar operaciones realizadas bajo el amparo de un tratado internacional para evitar la doble imposición, sin que existiera una demostración clara de simulación o de uso artificioso de estructuras legales.

En este precedente, el Tribunal sostuvo que:

“El principio de la realidad económica faculta al organismo recaudador a desconocer las formas y estructuras asignadas por los contribuyentes a sus

actos o negocios [...] a fin de considerar la situación económica real".

Esta afirmación amplifica el alcance del principio de manera que rompe con el estándar restrictivo adoptado en fallos anteriores. A diferencia de lo resuelto en Autolatina o TESA, en Molinos la Corte prescindió de la necesidad de acreditar con precisión un fraude, simulación o abuso concreto, apoyándose únicamente en la idea de "inadecuación" económica de la estructura utilizada (una sociedad chilena interpuesta para canalizar dividendos desde terceros países).

En consecuencia, Molinos parece inaugurar una nueva etapa de la jurisprudencia, caracterizada por una aplicación más flexible y expansiva del principio de realidad económica, incluso en contextos en los que existen normas internacionales específicas (como los Convenios para Evitar la Doble Imposición), lo que puede generar tensiones con el principio de seguridad jurídica y con el deber de certeza en materia impositiva.

El desplazamiento de una lógica restrictiva hacia una lógica más funcionalista y sustancialista plantea nuevos desafíos para el derecho tributario argentino, particularmente en lo que respecta a:

- Los límites de la facultad calificadora del Fisco;
- El control judicial de la discrecionalidad administrativa,
- Y el equilibrio entre la lucha contra la evasión y la protección de los derechos del contribuyente.

Este cambio de criterio, en definitiva, exige una revisión crítica del rol del principio de realidad económica y de su correcta inserción dentro del sistema tributario, para evitar que una herramienta excepcional se transforme en un instrumento de interpretación arbitraria o de ampliación informal de los hechos imponibles

ANÁLISIS CRÍTICO DE LA MULTA POR OMISIÓN DE IMPUESTOS

Carolina Calello

I. Características generales

El artículo 45 de la ley 11.683 consagra la figura culposa de omisión de impuestos. Dispone que serán sancionados quienes omitan el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, como así también quienes omitan el pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos, en los casos en que corresponda presentar declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad, mediante la falta de su presentación, o por ser inexactas las presentadas. También sanciona a quienes omitan actuar como agentes de retención o percepción. Establece que corresponde la aplicación de esta sanción en tanto no proceda la multa por defraudación ni exista error excusable.

Se prevé una multa del (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, la que se eleva al doscientos por ciento (200%) cuando la omisión se vincule con transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, fideicomisos o establecimientos permanentes ubicados en el país con personas humanas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior.

Además, si mediara reincidencia en la comisión de las conductas vinculadas con operaciones en el país, la sanción por la omisión se elevará al doscientos por ciento (200%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir y, cuando la conducta se encuentre incursa en las disposiciones vinculadas a operaciones internacionales, la sanción a aplicar será del trescientos por ciento (300%) del importe omitido.

No castiga moras culpables sino la falta de cumplimiento del deber de autodeterminación con pago incluido, produciendo un daño patrimonial al Estado y obligándolo a emprender la tarea de la determinación de oficio. Por tal motivo, si se presenta la declaración jurada con el importe correcto, pero no se ingresan los importes, el fisco iniciará la ejecución fiscal a fin de cobrar su acreencia, pero no se configura la infracción. Tampoco corresponde sanción en aquellos casos en que exista una reducción de saldos a favor que no generen impuesto a ingresar, ni en los supuestos de reducción de quebrantos bajo las mismas condiciones.

Villegas explica que “la figura requiere la conjunción de dos elementos para configurarse: a) que se incumpla con la obligación de hacer (determinar la obligación con la declaración jurada), lo que se debe entender como de “hacer bien”, habida cuenta que la inexactitud en la declaración jurada también está castigada; b) que se incumpla con la obligación de dar a través de la falta de pago de la suma determinada [...] lo que la ley pena es la falta de cumplimiento espontáneo de las obligaciones que la ley puso en manos de los contribuyentes. A su vez, el tipo penal se completa cuando esto ocasiona un verdadero perjuicio patrimonial hacia el Estado”. Si no hay lesión no se aplica multa, eso surge además porque está graduada en un quantum.[1]

[1] Villegas, ob. cit., p. 445.

Como se señaló, la omisión de impuestos se puede verificar a partir de la falta de presentación de declaración jurada o declaraciones inexactas.

García Belsunce enseña que "se comete tanto "mediante declaraciones juradas o informaciones inexactas", como sin la presentación de ellas, con lo cual la infracción por omisión de impuestos se comete tanto por una acción omisiva como por una acción de comisión por omisión, la que tendría lugar en aquel caso en que el agente (contribuyente o responsable) realiza un acto por comisión, cual es el de presentar la declaración jurada, pero mediante ese acto cae en una omisión, porque en virtud de aquella paga un impuesto menor al debido o no paga nada".[2]

Si bien el carácter culposo no se menciona expresamente, se deduce de la referencia a la defraudación y al error excusable.

En cualquiera de las dos modalidades, comisiva u omisiva, se debe verificar la imprudencia del sujeto. Es posible que el autor realice tanto una acción positiva sin el debido cuidado, como una omisión sin el cuidado exigido. Ambas formas se caracterizan por la falta de cuidado, de diligencia o de prudencia al momento de hacer o de omitir.[3] Por ello, si se puso la debida diligencia y aun así no se pudo cumplir, no hay infracción tributaria porque faltó el elemento subjetivo del tipo.[4]

"La forma y medios de realización de la acción exigida por las normas tributarias, de carácter imperativo, debe someterse a un parámetro general de diligencia que no puede ser otro que el deber de cuidado". Dicho deber tiene aspectos objetivos, generalmente derivados de la propia norma, y subjetivos aplicables a cada clase de persona que deba cumplirla, y que serán función de su circunstancia.[5]

Entre los elementos de ponderación de la norma objetiva de cuidado relativos al sujeto se destacan: los relativos a su condición o posición social; la preparación e información previa a la realización de la conducta; así como la conducta "tributaria del sujeto". Ya no se discute la necesidad de considerar las características del sujeto obligado por la norma a la hora de determinar el cuidado o diligencia exigible.[6]

La jurisprudencia nacional, en general, no profundiza demasiado en el análisis de la conducta imprudente. Esta omisión podría explicarse por la tendencia a considerar la infracción como un hecho de carácter predominantemente objetivo, salvo en lo relativo al error. Es precisamente en este último aspecto donde se observan mayores desarrollos jurisprudenciales, aunque la mayoría de ellos no se centran en el componente subjetivo de la imprudencia, sino en su dimensión objetiva. Esto se debe a que el error excusable ha sido normativamente previsto en relación con errores en la interpretación de la norma tributaria.

Una de las cuestiones que se plantea en torno a la debida diligencia es el deber de información por parte del contribuyente, y el impacto que el cumplimiento o incumplimiento de dicho deber tiene sobre la valoración de su conducta.

[2] García Belsunce (1985), *Derecho tributario penal*, Depalma, Buenos Aires, p. 291.

[3] Rusconi, M., (2016), *Derecho Penal, Parte General*, Ad-Hoc, Buenos Aires, p. 699.

[4] Villegas, ob. cit., p. 454.

[5] Morillo, Méndez, A. (2000). *Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la hacienda pública*, Ciss Praxis Profesional, p. 101.

[6] López López, H. (2009), *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, Arandazi, Thomson Reuters, Buenos Aires. p. 242.

En primer lugar, las medidas de prevención deben ser adecuadas, la diligencia debe estimarse como media, no se deben exigir costos extraordinarios. Es decir, cuando se trata de deberes y obligaciones de carácter básico, será suficiente con un asesoramiento general accesible para cualquier sujeto.[7]

Como se dijo, existe una concepción objetiva y una subjetiva de la imprudencia. La primera "tiene su referente en la comparación entre la conducta que hubiera seguido un hombre razonable y prudente en la misma situación que el autor y la observada realmente por el autor. Este carácter razonable y prudente de la conducta se conecta con una valoración sobre las consecuencias que objetivamente eran de previsible producción. [...] es necesario que esa previsibilidad objetiva también se conecte con los deberes de cuidado que generalmente los reglamentos administrativos establecen en cada sector de la actividad".[8]

"La concepción subjetiva del deber de diligencia es la que atiende al nivel de conocimientos, previsibilidad y experiencia del sujeto". No obstante, aclaran Rebollo Puig y otros que buena parte de las infracciones administrativas tienen destinatarios concretos, y que desde el momento en que esos conocimientos y cualidades especiales se imponen normativamente, ese deber de diligencia se está objetivando.[9] "La jurisprudencia ha sostenido en numerosísimas ocasiones que quien ejerce profesionalmente una actividad debe conocer la normativa a la que está sujeta dicha actividad y las condiciones, requisitos, deberes y prohibiciones que en ella se establezcan".[10] No obstante, aún dentro de esas categorías, es posible realizar una evaluación individual de cada individuo, atendiendo a la circunstancias del caso.

Una cuestión de especial relevancia en relación con esta infracción es determinar sobre quién recae la carga de la prueba de la culpa y si esta puede presumirse. Tanto la jurisprudencia como la doctrina dominante coinciden en que, una vez acreditado el elemento objetivo del ilícito, la culpa se presume.

Sin embargo, no existen razones para diferenciar el tratamiento probatorio del dolo y de la culpa, salvo que se adopte la postura de considerar a la sanción como puramente objetiva. Esta interpretación se ve reforzada por la reforma dispuesta por la Ley 27.430, en tanto establece un quantum fijo para la sanción, sin posibilidad de graduación. El problema radica en que, si bien se sostiene que debe verificarse el elemento subjetivo, al presumirlo a partir de la configuración del elemento objetivo, en la práctica implica prescindir de aquel.

En este sentido, la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal consideró que "tipifica una infracción de naturaleza culposa, en la que se presume la imprudencia o negligencia del contribuyente correspondiéndole a este probar la eventual causal de excusabilidad de su conducta para quedar exento de pena.[11] En virtud de ello, en la medida en que se encuentre acreditada la omisión del pago oportuno del impuesto, si no se invoca ni demuestra error excusable alguno, también está verificada su culpa, toda vez que su imprudencia o negligencia se presume.[12]

[7] López López, ob. cit., p. 246.

[8] Rebollo Puig, M., Izquierdo Carrasco, M., Alarcón Sotomayor, L., y Bueno Armijo A. (2010)., *Derecho Administrativo Sancionador*, Lex Nova, Valladolid.p. 303.

[9] Rebollo Puig y otros, ob. cit., p. 304.

[10] Rebollo Puig y otros, ob. cit., p. 305.

[11] CNCAF, Sala I, Valiani Mirta, 20/04/10.

[12] Bello, Las infracciones materiales..., cit.

No obstante, tal como señala Álvarez Echagüe, "no puede soslayarse de ningún modo, que la Administración pruebe la concurrencia del elemento subjetivo". Considera que ello es así, tanto en las culposas como las dolosas, y critica la jurisprudencia que sostiene que acreditado el elemento objetivo corresponde al contribuyente probar la inexistencia del elemento subjetivo.[13]

Una consecuencia de esta interpretación es la confirmación jurisprudencial —salvo excepciones— de las sanciones por omisión aplicadas por el fisco con motivo de las rectificativas de declaraciones juradas[14], situación que también es admitida por parte de la doctrina. Se asume que ello resulta demostrativo de un accionar negligente y que se infringieron los deberes de cuidado, al tiempo que se señala que las declaraciones implican la aceptación de la legitimidad de la obligación tributaria[15].

Se ha afirmado que si bien la regularización de las diferencias detectadas por la inspección mediante la presentación de declaraciones juradas rectificativas, no genera ninguna presunción irrebatible de omisión de impuesto, sí permite tener por configurado el aspecto objetivo de la omisión, esto es, la declaración inexacta previa con el impuesto declarado en defecto, lo que a su vez, hace presumir la culpa en el contribuyente, quien deberá alegar y demostrar la existencia de un error excusable con entidad para marginarlo del reproche punitivo.[16] En definitiva, a criterio del Tribunal, la rectificación de las declaraciones juradas con posterioridad a la auditoría fiscal, demuestra que se infringieron los deberes de cuidado que se exigen respetar, de lo que se deduce el elemento subjetivo del tipo, es decir, una concreta manifestación de un obrar culposo[17].

La figura también sanciona la omisión de retención. Si bien, en apariencia, la conducta reprimida consiste en no practicar la detracción correspondiente, en realidad la relevancia sancionatoria de esta infracción se encuentra condicionada al no ingreso tempestivo del importe cuya retención fue omitida. Esto es así porque, si el ingreso se realiza en término, la falta de detracción pierde trascendencia como infracción tributaria. La acción de retener adquiere relevancia jurídica únicamente en tanto constituye un paso previo necesario para el ingreso efectivo del tributo, que es lo verdaderamente relevante para el fisco. Por lo tanto, si el tributo se ingresa en tiempo y forma, la omisión de la retención deja de configurar un ilícito tributario y pasa a ser una cuestión de naturaleza civil entre el deudor y el agente de retención. [18] Las mismas consideraciones resultan aplicables a los agentes de percepción.

Una cuestión de suma trascendencia, y que mantiene su plena vigencia, es la referida a la creación de agentes de retención y percepción por parte de la administración, sin la existencia de parámetros fijados en una norma legal.

Debe recordarse que el artículo 22 de la ley 11.683 establece que "La percepción de

[13] Alvarez Echagüe, J. M. (2004). *Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales*, Ad-hoc, ob. cit., p. 204, con referencia a la causa CSJN, Wortman Jorge A. y otros., 08/06/1993, Fallos Corte: 316:1313.

[14] CNCAF, sala III, Diaz Blanco García, Pablo, 5/3/2015.

[15] TFN, Sala B, Amiano S.R.L., 14/12/2006, TFN, sala B, Cosjulmar S.R.L., 26/09/2006, TFN, sala B, Glasman, Carlos Oscar, 05/06/2006. TFN, Sala A, Petroquímica Bermúdez S.A., 31/03/2008, TFN, Sala D, Marby S.A., 08/04/2005.

[16] TFN, sala B, 14/12/2006, Amiano S.R.L.

[17] TFN, sala B, 26/09/2006, Cosjulmar S.R.L., TFN, sala B, 05/06/2006, Glasman, Carlos Oscar.

[18] Villegas, ob. cit., p. 453.

los tributos se hará en la misma fuente cuando así lo establezcan las leyes impositivas y cuando la Administración Federal de Ingresos Públicos, por considerarlo conveniente, disponga qué personas y en qué casos intervendrán como agentes de retención y/o percepción"[19]. Luego, el artículo 7º del Decreto 618/97, dispone que el administrador federal estará facultado para impartir normas generales obligatorias, con relación a determinados aspectos, entre otros "Creación, actuación y supresión de agentes de retención, percepción e información".

No obstante, la norma legal no establece, ni siquiera de manera mínima, los supuestos alcanzados, delegando la definición de los agentes a la discrecionalidad de la administración. Quienes sean definidos como tales podrán ser posteriormente objeto de sanción.

Nuestro máximo tribunal, en la causa "Oliver", [20] no admitió la aplicación de la figura delictiva del artículo 45 de la ley 11.683,[21] prevista para los agentes de retención que mantuvieran en su poder los fondos retenidos. Se trataba de un impuesto especial del 15 por ciento que debían adicionar los empresarios exhibidores sobre el precio básico de entrada a salas cinematográficas de todo el país.[22] En virtud de ello, una resolución[23] de la Dirección General Impositiva estableció, con carácter general, que dichos empresarios exhibidores estaban equiparados a los agentes de retención y debían, por lo tanto, percibir el impuesto sobre el precio básico de las entradas, "con todos los deberes, obligaciones y responsabilidades emergentes de las disposiciones de la ley 11.683".

La Corte señaló que no surgía del decreto-ley en forma expresa que el exhibidor cinematográfico fuera un agente de retención, toda vez que la norma no aclaraba si se trataba de un contribuyente por deuda propia, aunque facultado para trasladar el gravamen al adquirente de la entrada, o si este era el responsable directo y el empresario lo era por la deuda ajena. Entonces, dado que la única norma que equiparaba los exhibidores a los agentes de retención era una resolución, se violaba el principio de legalidad en materia penal. Destacó el máximo tribunal que "lo decisivo en el caso es si el empresario exhibidor actúa a no como tal agente y ello, en la especie, es tan importante y trascendente como delimitar el hecho punible mismo. Por lo tanto, toda vez que esa calificación no resulta del decreto-ley 8718/1957, ni aun en forma implícita, la facultad interpretativa general que el artículo 9º de la ley 11.683 acuerda no es fuente idónea para dar lugar a responsabilidad penal".

Aclaró que no era suficiente fundamento que el artículo 29 de la ley de procedimiento facultara a la Dirección General Impositiva para disponer "qué personas y en qué casos, intervendrán como agentes de retención", porque esta norma se encontraba ubicada en el capítulo IV, relativo a "Determinación y percepción de los impuestos", lo cual demostraba que la delegación legislativa tenía una implicancia estrictamente fiscal, que no incluía la materia de las "Infracciones y sanciones", que no delegaba en modo alguno la facultad de integrar la norma sancionadora.

Como se advierte, es de suma importancia la conclusión de la Corte, si se tiene en cuenta que en la actualidad la designación de agentes de retención y percepción es realizada por la ARCA, sobre la base del

[19] ARCA a partir del Decreto 953/2024.
[20] CSJN, Fiscal v. Oliver, Manuel, 15/10/1969, Fallos Corte: 275:89.
[21] T.o. 1960, reformada por las leyes 16450 y 16656.
[22] Artículo 12, apart. 3, del decreto-ley 8718/1957.
[23] N 941/1963.

Decreto 618/98. Este precedente jurisprudencial permitiría invalidar las multas aplicadas a los agentes de retención y percepción.

Ello ha sido advertido por H. Villegas, quien sostiene que, si bien la Corte no tendría que haber aceptado siquiera la creación de administrativa a los fines fiscales, el precedente evidencia "la repulsa que causó al alto tribunal la circunstancia de que el organismo recaudatorio pudiera crear a su antojo a sujetos pasibles de penalidades".[24] Agrega que la obligación que tienen ciertas personas de actuar como agentes de retención o percepción no significa solamente el cumplimiento de un deber formal, sino que ellos pasan a ser sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria a título ajeno. Si ello es así, no cabe duda de que únicamente pueden ser creados por disposición legal expresa o por lo menos la ley debe fijar taxativamente las condiciones dentro de las cuales esa designación puede ser producida por la Administración.[25]

En otras palabras, a efectos de aplicar una sanción a tales agentes, se necesita complementar la norma del artículo 45 (o en su caso, 48) de la ley 11.683 con la de creación de tales agentes. El problema radica en que esa norma no estipula ningún límite preciso a efectos de la designación.

I.A. El caso especial de las boletas de depósito

La norma analizada también prevé la sanción para quienes omitan pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos, en los casos en que corresponda presentar declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad, mediante la falta de su presentación, o por ser inexactas las presentadas. Por su parte, el artículo 15 de la misma ley establece que las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte, tienen el carácter de declaración jurada, y las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben, están sujetos a las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley.

Surgen dudas entonces sobre las características que deben tener las boletas de depósito a efectos de incurrir en la infracción analizada.

En primer lugar, resulta importante señalar que en el plenario "Gaseosas La Tablada S.A." el Tribunal Fiscal de la Nación[26] fijó la siguiente doctrina con relación a los anticipos: "A los fines de la figura que prevé y reprime el art. 45 y de las presunciones que establece el art. 46, ambos de la ley 11.683 (t.o. en 1974), no revisten el carácter de declaraciones juradas las boletas de depósito (form. 3548/B), mediante los cuales debe efectuarse el pago de los anticipos".

El voto del Dr. Marí Arriaga destacó, con relación al artículo 22 de la ley 11.683 (actual artículo 15), que fuera de la hipótesis excepcional prevista en esta norma, las boletas de depósito y las comunicaciones de pago, no revisten el carácter de declaraciones juradas, puesto que en estos instrumentos, a diferencia de lo que acontece en aquellos, el contribuyente u otro sujeto obligado a declarar, debe interpretar las normas tributarias sustantivas aplicándolas a la situación o a los hechos cuya verificación reconoce e identifica con el hecho imponible definido por la ley; valora también el

[24] Villegas, ob. cit., p. 341, remite también a su obra "Los agentes de retención y de percepción en el derecho tributario" (1976), Depalma, Buenos Aires, p. 41.

[25] Villegas, ob. cit., p. 339.

[26] 3/12/1975.

contenido de los hechos económicos según las pautas legales y finalmente aplica la alícuota del impuesto sobre los valores determinados.

Agregó que si bien es cierto que tanto las declaraciones juradas, como las boletas de depósito, cumplen la función de exteriorizar al Fisco Nacional el cumplimiento de una obligación tributaria, la naturaleza de las obligaciones, resultantes de uno y otros instrumentos, es distinta.

En efecto, mientras que la declaración jurada contiene, en general, la obligación tributaria correspondiente a los hechos imponibles verificados en el ejercicio que el responsable está obligado a ingresar, las boletas de depósito de los anticipos sólo traducen la existencia de una obligación provisional a computarse en la liquidación definitiva del impuesto.

Explicó que dado que no puede asimilarse la naturaleza jurídica de las boletas de depósito con la de las declaraciones juradas, debe interpretarse razonablemente, que el art. 22 de la ley 11.683, al atribuir a los primeros como así también a las comunicaciones de pago, el carácter de declaración jurada, lo hace apuntando a la idea de que las omisiones, errores o falsedades que se comprueben en los mismos, queden alcanzados, como la propia norma lo prescribe, por las sanciones de los arts. 44 ó 45, según el caso. La finalidad que se persigue con esta figura delictiva, es la de reprimir la comisión de tales hechos con total independencia de que existan o no declaraciones juradas. Destacó que la consecuencia jurídica de una declaración jurada, desde el punto de vista tributario penal, es responsabilizar al declarante por la exactitud de los datos que ella contenga, y, precisamente, este efecto es el que quiere extender la ley con relación a los instrumentos a que se refiere el mentado art. 22, sin que de ello, pueda extraerse como conclusión, que constituyan propiamente declaraciones juradas.

Bajo este criterio, se encuentran en la misma condición para la infracción analizada la omisión de ingresar autorretenciones en aquellos supuestos en que el agente de retención omite retener. Un ejemplo de esta situación se encuentra prevista en el artículo 37 del régimen general de retenciones dispuesto por la RG 830/2000.

Tampoco resulta sancionable bajo esta figura el reclamo en concepto de pago provisorio de impuestos vencidos, ya que aún no se ha establecido si al sujeto le corresponde o no el pago de impuesto alguno. Lo único que se ha verificado es la falta de presentación de las correspondientes declaraciones juradas. Consecuentemente, al tratarse de una deuda "provisoria" (un ingreso a cuenta) el fisco debería aguardar a que el contribuyente presente las correspondientes declaraciones juradas o, en su defecto, determinar él mismo la deuda. En este sentido, puede destacarse que el art. 45 prescribe que la multa se gradúa sobre el monto del "gravamen dejado de pagar". Pero el dato de si el contribuyente debe o no gravamen recién podrá ser conocido por la Administración cuando sea determinada la obligación, ya sea por parte del responsable, mediante la autodeclaración, o por parte del organismo fiscal, mediante la correspondiente determinación de oficio.[27]

Las mayores controversias se plantearon con relación al impuesto a las ganancias-salidas no documentadas.

[27] Fraga, Diego Magallón, Armando Valentini, Viviana, “El pago provisorio de impuestos vencidos: caracterización y derivaciones de su aplicación”, en Rev. Arg. de Derecho Tributario (RADT) 01/07/2005, 1597 - , 2004, (julio-setiembre).

Se discutió si con anterioridad al dictado de la resolución general (AFIP) 893/2000 que estableció la forma y plazo para el ingreso del impuesto, podía sancionarse su omisión.

El Máximo Tribunal se expidió en la causa "D'Ingianti, Rosario Vicente"[28], donde recogió la opinión de la Procuradora, que consideró que la norma tomó vigencia con posterioridad a los hechos que allí se debatían. Consideró que tampoco podía invocarse el art. 15 de la ley 11.683, ya que no existía disposición que estableciera "forma" y "plazo de presentación" de la declaración jurada del impuesto a las ganancias -salida no documentada- en el período analizado, o bien especificara las boletas de depósito o los requisitos de las comunicaciones de pago que debían ser empleados para exteriorizar la obligación y satisfacerla.

En definitiva, concluyó que el vacío normativo existente respecto de la "forma" y "plazo de presentación" de la declaración jurada impedía tipificar la conducta imputada bajo el art. 45 de la ley 11.683.

Para los períodos posteriores a la vigencia de la RG (AFIP) 893, la jurisprudencia de la Cámara en lo Contencioso Administrativo tiende a convalidar la sanción, al considerar que las conclusiones de la referida sentencia no resultan aplicables a dichos períodos.

Así, la Sala III afirmó que las erogaciones "fueron efectuadas en fechas posteriores a que comenzara a regir la mencionada RG 893/00; es decir, cuando ya existía en el ordenamiento positivo una clara pauta en cuanto a la "forma" y "plazo" del ingreso del tributo, con sus naturales derivaciones en el campo infraccional…".

Agregó que, por aplicación a "contrario sensu" del criterio esbozado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso "D'Ingianti", cabía concluir que los elementos tipificantes exigidos por el art. 45 de la ley 11.683 se habían cumplido. En efecto; se había omitido el pago de un impuesto mediante la falta de presentación de una declaración jurada, configurada por la boleta de depósito y comunicación de pago exigidas por la resolución general citada, por aplicación del art. 15 de la ley de procedimiento tributario.[29] En el mismo sentido se expidió la Sala I en "Pto SA Planta de Tratamientos Orgánicos SA" (08/09/2022) y la Sala V en "Laser International Group SA" (29/12/2021).

No obstante, subsisten opiniones en otro sentido, tal como las que se desarrollan a continuación, y cuyos términos se comparten.

Así, la Dra. Marmillón sostuvo que no es posible otorgar a los conceptos "volante o comprobante de pago" a que hace referencia la RG 893/2000, el carácter de declaración jurada, lo que origina que no se verifique la tipicidad exigida para la aplicación de la multa.

Agregó que tratar de atribuirles a los comprobantes en cuestión naturaleza de declaración jurada por invocación del artículo 15 de la ley procedimental, es pretender otorgarles un alcance del que carecen. En efecto, las boletas de depósito y comunicaciones de pagos contempladas en dicha normativa son confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporta, en cambio la calificación de no documentada de la salida de fondos es efectuada por el fisco con posterioridad a su tarea de verificación, razón por la que los instrumentos que se pretenden asimilar integran una etapa posterior que es la

[28] 12/10/2010.

[29] CNCAF, sala III, 15/11/2022, Corrientes 999 SRL.

referida al cumplimiento de la obligación tributaria mediante el pago[30].

Por su parte, también corresponde tener presente el voto de la Dra. Guzmán a quien adhirió el Dr. Marchevsky en la causa "Corrientes 999 SRL". Allí citó las opiniones de Jarach y Giuliani Fonrouge y concluyó que la declaración jurada "es el acto que permite pasar de la base imponible abstracta definida y regulada por el legislador a la base concreta e individualizada que hace desaparecer la situación de incertidumbre inicial que el acreedor posee sobre la existencia y dimensión de la obligación impositiva". Señaló que más allá de las regulaciones establecidas en la RG 893, que contemplaba la forma de determinación e ingreso del gravamen en cuestión, establecía plazos y formas de ingreso, no instrumentaba en su opinión una declaración jurada a presentar por los contribuyentes y responsables, toda vez que tanto aquellas como las boletas de depósito, si bien cumplían la función de exteriorizar al fisco el cumplimiento de una obligación tributaria, lo cierto es que la naturaleza de unos y otros instrumentos es distinta, y remitió al Plenario citado[31].

Resulta interesante también destacar el voto del Dr. Magallón en la causa "Clínica Mayo de Urgencias Médicas Cruz Blanca S.R.L"[32]. Allí sostuvo que la imposibilidad de aplicar multas por las infracciones materiales respecto del Impuesto sobre las Salidas no documentadas deriva del carácter del instrumento con el que el mismo debe ser cancelado —volante de pago— que carece, desde el punto de vista de su naturaleza intrínseca, de los atributos propios de una declaración jurada determinativa del tributo.

Recalcó que se exhiben evidentes las diferencias conceptuales entre una boleta de depósito y una declaración jurada, y que ello no se ve alterado por el hecho de que en el 1° párrafo del art. 15 de la Ley Procedimental se atribuya a la primera y a las comunicaciones de pago, el carácter de declaración jurada, como así tampoco por la circunstancia de que ante la omisión y/o consignación de errores o falsedades en los mismos, se someta al contribuyente a las penalidades previstas en los arts. 39, 45 y 46.

Ello, dado que la norma del art. 15 señala que serán pasibles de tales sanciones "...las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben...". Agrega que "De ello pueden extraerse dos certezas: (i) sólo las deficiencias consignadas en tales instrumentos podrían generar la imputación infraccional y, (ii) la falta de presentación de volantes de pago ante el organismo, no podría identificarse o asimilarse con errores, falsedades u omisiones volcadas o consignadas en ellos —según los términos expresos de la norma examinada, pues es evidente que se trata de dos situaciones bien distintas".

Interpreta que las sanciones no se pueden aplicar ni aun mediando la "caracterización" de la comunicación de pago que lleva a cabo el aludido art. 15 de la ley procedimental, en tanto y en cuanto la conducta que se le reprochaba a la contribuyente no era la de haber presentado documentos (comunicaciones de pago o boletas de depósito) que contenían falsedades y/o errores, sino que se le reprochaba el no haberlos presentado. En cuanto a las "omisiones" a que se refiere el citado art. 15, sostuvo que las mismas

[30] TFN, sala C, Aragon Edificaciones S.R.L.., 02/05/2019. La mayoría compuesta por Luis y Vicchi rechazó la aplicación de la multa fundado en el principio de personalidad de la pena.

[31] Voto de Guzman a quien adhiere Marchevsky. TFN, sala A, Corrientes 999 SRL, 23/04/2019.

[32] TFN sala B, Clínica Mayo de Urgencias Médicas Cruz Blanca S.R.L., 10/03/2014.

deben, al igual que los errores o las falsedades, ser comprobadas "en dichos instrumentos", vale decir, que éstos deben contener a aquellos. "Ergo, la norma bajo análisis no se refiere —y por ende no podría penalizar— a la omisión de presentar el comprobante de pago o boleta de depósito…".

Disiente con la opinión que señala que declaración jurada determinativa y boleta de depósito y/o volante de pago son de análoga naturaleza, "ya que la propia existencia del referido art. 15 —claramente destinado a establecer una (restringida) asimilación de ciertos efectos entre ambas— no tendría razón de ser y resultaría superfluo, toda vez que las boletas de depósito también habrían quedado comprendidas en la definición y previsiones del art. 11 de la ley procedimental, lo que ciertamente no es así."[33]

En el mismo sentido se pronunciaron Ziccardi y Cucchietti, en oportunidad de comentar el precedente "Smurfit Kappa de Argentina SA"[34], donde señalaron que la resolución RG 893/2000 no habilita la aplicación de la multa, ya que se limitó a establecer el vencimiento del pago del impuesto y cómo emitir el comprobante que se define como "volante de pago". Ello es así por cuanto la misma no creó una declaración jurada sino que estableció la forma de ingreso del impuesto y esa estructura (un volante de pago) no encuadra en la definición de declaración jurada.

Agregaron que "no se dan las características del artículo 28 del decreto reglamentario de la ley 11683 que establece: "*Las declaraciones juradas deberán ser presentadas en soporte papel y firmadas en su parte principal y anexos por el contribuyente, responsable o representante autorizado, o por medios electrónicos o magnéticos que aseguren razonablemente la autoría e inalterabilidad de las mismas y en las formas, requisitos y condiciones que al efecto establezca la AFIP*". En el mismo artículo se dice: "*En todos los casos contendrán una fórmula por la cual el declarante afirme haberlas confeccionado sin omitir ni falsear dato alguno que deban contener y ser fiel expresión de la verdad*". Destacan que el juramento rige tanto para los casos en que la presentación se efectúe en papel como si se efectúa por medios electrónicos o magnéticos. En consecuencia, las condiciones previstas en el artículo 28 del decreto reglamentario no se cumplimentan con un "volante de pago". Destacan también que no se presentan las características contempladas en el artículo 15 de la ley 11683 para asimilar la boleta de depósito a una declaración jurada.

Más allá de todo lo expuesto, resulta importante tener presente la estrecha vinculación del principio de legalidad tributaria con el de legalidad penal, expuesta en el dictamen de la procuradora en la causa "Quercia, José Luis",[35] referida al mismo impuesto, en que trató la aplicación de una multa por omisión referida a los períodos anteriores a la reforma dispuesta por la ley 27.430.[36]

Allí señaló que, para fundar la imputación de omisión, la administración se basaba en las previsiones de la Resolución General (AFIP) 893,[37] que establecía la fecha de vencimiento para el ingreso del impuesto. Sin embargo, observó que "para fijar la

[33] Hizo remisión a las causas "Quercia, José Luis" del 09/04/2012; "Solicon S.A del 01/08/2012; "Blanco, Daniel Osvaldo del 18/09/2012, habiendo ampliado los fundamentos allí consignados, respecto de la misma cuestión, en "Master Rental S.A" del 03/12/2012.

[34] CNCAF, Sala I, 17/05/2016.

[35] Dictamen de la Procuradora General de la Nación, 29/9/2017.

[36] B.O. 27/12/2017.

[37] B.O. 13/9/2000.

fecha de vencimiento para el ingreso de un gravamen, la obligación tributaria que este conlleva debe hallarse, con anterioridad, en condiciones jurídicas de ser exigida. Y que, para que ella pueda reputarse exigible, a su vez, ha de haberse perfeccionado el respectivo hecho imponible que la genera, en todos sus aspectos, incluyendo el temporal."

Entendió que la administración tributaria dio por sentado que el hecho imponible se perfecciona en el momento de la erogación y, a partir de allí, fijó el vencimiento de 15 días hábiles. Sin embargo, consideró que tal previsión "se encuentra huérfana de todo sustento legal, pues ni en la ley del impuesto a las ganancias ni en norma alguna de similar naturaleza existe una disposición que así lo establezca". Agregó que la resolución, al considerar perfeccionado el hecho imponible en oportunidad de realizarse las correspondientes erogaciones, avanza indebidamente sobre una materia reservada con carácter exclusivo al Congreso Federal, mediante la consecuente violación del principio de legalidad, lo que genera su inconstitucionalidad. Por tal motivo, concluyó que, dado que la pretensión punitiva del fisco se basaba en la inobservancia al mandato contenido en un reglamento inconstitucional, la multa debía ser dejada sin efecto.[38]

Es decir, para períodos anteriores a la reforma de la ley 27.430 (B.O. 29/12/2017), la aplicación de sanciones se encuentra vedada por la violación del principio de legalidad.

Esta objeción no se mantiene luego del dictado de la referida ley, ya que se incorporó la siguiente previsión: "A los efectos de la determinación de ese impuesto, el hecho imponible se considerará perfeccionado en la fecha en que se realice la erogación." [39] De este modo, se definió el aspecto temporal del hecho imponible para los pagos realizados a partir de su vigencia.

Con posterioridad a esta sanción, la AFIP dictó la RG 4433[40], que estableció que el ingreso del impuesto se debe realizar a través de una declaración jurada conforme los requisitos allí previstos, motivo por el cual han quedado sin efecto las objeciones referidas a este impuesto y a la improcedencia de encuadrar los volantes de pago en el artículo 15 de la ley 11683.

Como conclusión de esta temática, resulta pertinente remitir a las palabras de Ziccardi y Cucchietti, quienes afirman que teniendo en cuenta la trascendencia del artículo 15, atento a que sobre la base de su texto puede configurarse una infracción, debe extremarse su análisis. En efecto, en esa norma no se prevé que todas las boletas de depósito y comunicaciones de pago tienen el carácter de declaración jurada[41], motivo por el cual no es procedente extender su análisis a supuestos que no se encuentran allí no comprendidos.

I.B. Error excusable

La norma analizada prevé que no se aplicará sanción en caso de error excusable.[42]

Villegas advierte que "existen motivos para admitir que el error (que es una noción

[38] El contribuyente se acogió a los beneficios de la ley 27.260 y por lo tanto no existió pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia.

[39] Actual artículo 40

[40] B.O. 28/2/2019

[41] Ziccardi Horacio,Cucchietti, Miguel J., Procedimiento. Multa por defraudación en el impuesto a las salidas no documentadas. Costas. Comentario a fallo: Smurfit Kappa de Argentina SA CNCAF sala I, 17/05/2016.

[42] Para un análisis de la evolución de las teorías referidas al error -de tipo y de prohibición- y su aplicación en materia tributaria, ver Calello, Carolina, *Los principios* ... ob. cit. pp. 222-228.

falsa sobre algo) puede originarse en múltiples ocasiones y por diversos motivos en materia tributaria. Se debe tener en cuenta, en primer lugar, la multiplicidad, variabilidad e inestabilidad de las leyes tributarias que se traduce en una complejidad atentatoria del principio de certeza y que justifica en no pocos casos la confusión y el equívoco del contribuyente". "También puede surgir el error de la escasa e inadecuada publicidad que suele acompañar a las leyes fiscales, ya que de nada sirve la claridad legal si no va seguida de una amplia difusión que despeje de la mente del contribuyente toda duda generadora de error".[43] "En definitiva, se trata de una serie de circunstancias atendibles que han acompañado o precedido al hecho ilícito tributario, y que por una u otra causa han impedido la debida comprensión de que la acción u omisión contrariaban el precepto jurídico tributario, perjudicando consiguientemente al fisco".[44] Agrega que se debe admitir el error de derecho extrapenal, mediante su asimilación al error de hecho, y en consecuencia excusa a quien ha obrado habiendo incurrido en él.[45]

Para su viabilidad se requiere que dicho error sea esencial, decisivo e inculpable, extremos que deben ser analizados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquel a quien se le atribuye la infracción tributaria. El contribuyente debe demostrar que ha actuado con un comportamiento normal y razonable frente al evento en que se halló, procediendo con la prudencia que exigía la situación.[46]

A partir de la reforma instaurada por la ley 27.430, se define en forma expresa el error excusable. Así, a través del segundo artículo agregado a continuación del 50 se establece que "Se considerará que existe error excusable cuando la norma aplicable al caso —por su complejidad, oscuridad o novedad— admitiera diversas interpretaciones que impidieran al contribuyente o responsable, aun actuando con la debida diligencia, comprender su verdadero significado".

La regulación recoge la doctrina y la jurisprudencia que existía sobre el tema, que se refería a los errores derivados de las dificultades interpretativas de las normas referidas a los distintos tributos.

El artículo mencionado agrega que "en orden a evaluar la existencia de error excusable exime de sanción, deberán valorarse, entre otros elementos de juicio, la norma incumplida, la condición del contribuyente y la reiteración de la conducta en anteriores oportunidades", criterio este último de dudosa legitimidad si se tiene en cuenta que no requiere firmeza sino simplemente la acusación o invocación de esta circunstancia por parte del fisco. Sin perjuicio de ello, se advierte que la remisión a la condición del contribuyente hace referencia al aspecto subjetivo para la evaluación de la imprudencia.

Los extremos fácticos incorporados en el texto legal no son taxativos, sino meramente enunciativos, y la doctrina jurisprudencial sobre error excusable previa a la reforma tiene plena vigencia.[47]

Por ello, "podrán ponderarse el nivel cultural, estudios y aptitudes del

[43] Villegas, ob. cit., p. 136.
[44] Villegas, ob. cit., p. 137.
[45] Villegas, ob. cit., pp. 137-139.
[46] CNCAF, Sala III, Carraro Argentina SA, 6/02/2015.
[47] Bello, A. M. (2018). "Tendencia jurisprudencial. Revocación de multa por error de derecho extrapenal, *Causa:* "Simonetti, Roberto Vicente c/DGI s/recurso directo de organismo externo", CNCAF, Sala IV, 21/12/2017, Cita Digital EOLJU183691A, *Doctrina Penal Tributaria y Económica*, Errepar, marzo 2018.

contribuyente, como así también sus antecedentes fiscales y penales. También podrían tomarse en cuenta circunstancias previas a la comisión del supuesto hecho", aunque estos datos solo podrían ser utilizados a favor del imputado.[48]

La instrucción 7/2020 dictada con motivo de la modificación legal, agrega una previsión, que no se refiere al error sino más bien al principio de insignificancia. Así, señala "asimismo, el juez administrativo actuante podrá considerar que existe error excusable, cuando el monto total del ajuste sea inferior o igual a veinte mil pesos ($ 20.000.) y en ninguno de los períodos involucrados dicho monto supere el treinta por ciento (30%) del impuesto determinado por el contribuyente o responsable.[49] Sin perjuicio de ello, se debe tener presente que se plantean discrepancias jurisprudenciales con relación a la obligatoriedad de aplicación de la instrucción por parte de los funcionarios.[50]

En general, se entiende que el error requiere de un comportamiento normal y razonable del sujeto frente al evento en que se encontró, es decir que si la persona actuó con la prudencia que exigía la situación y pese a ello incurrió en omisión no se la puede condenar. En tal sentido los errores de interpretación de leyes o confusiones derivadas de fallos contradictorios o de la mala redacción de sus disposiciones, o la poca claridad de las normas actúan como causas de exculpación por error.[51]

La jurisprudencia exige que se invoque en forma específica, ya que las alegaciones genéricas, sin sustento en el plexo probatorio, impiden tener por configurado el error.[52] Tampoco se ha admitido su declaración de oficio.[53] Es decir, se ha interpretado que debe ser aplicado con criterio restrictivo y solo en la medida que se acredite fehacientemente.

En sentido más amplio, también se ha afirmado que una vez invocado, no requiere, para su constatación una prueba directa en cuanto a lo que el presunto infractor pudo haber interpretado en relación a las normas en juego. La excusabilidad del error es una circunstancia que surge de la confrontación de las normas en juego y esa valoración puede llevar al juzgador a excusar la conducta del imputado.[54]

Por otra parte, se debe señalar que la rectificación de la declaración jurada no elimina la posibilidad de invocar error excusable. En algunos precedentes, el hecho de rectificar antes del inicio de la inspección se ha considerado como un elemento positivo a fin de su evaluación.[55]

Sin embargo, en diversas oportunidades, se descarta su existencia por el solo hecho de aceptar la pretensión fiscal. Así, se consideró que la rectificación demuestra que se infringieron los deberes de cuidado, lo que constituye un obrar culposo,[56] como también un reconocimiento pleno de la errónea liquidación originaria.[57]

[48] Ramayón, N., (2005). "Reflexiones acerca del error en los delitos tributarios", en: *Derecho Penal Tributario. Cuestiones críticas*. Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, p. 291

[49] Punto 1.6. de la instrucción AFIP 7/2020; CNCAF, Sala I, Bank Argentina SA, 13/9/2016.

[50] Ver Calello, Carolina, *Nulidades en materia tributaria*, Edicon, 2012, pp. 86 a 93.

[51] CNCAF, Sala V, Colegio San Gregorio SA., 8/09/2004.

[52] CNCAF, Sala V, Athuel Electrónica S.A, 11/05/2010.

[53] CNCAF, Sala II, 16/4/2002, Banco Bansud SA, revocó la decisión del Tribunal Fiscal.

[54] CNCAF, Sala IV, Club Atlético Adelante Asoc. Civil y Depor., 3/9/2002.

[55] CNCAF, Sala IV, Agro Aceitera Córdoba S.A., 20/11/2014.

[56] TFN, sala B, Lago de Quiyati S.A., 06/07/2012.

[57] CNCAF, sala IV, Pagola Ricardo Eduardo, 19/11/2013.

Esta circunstancia no excluye el error, ya que dicha conformidad puede estar motivada en diferentes razones, por ejemplo, evitar el devengamiento de intereses resarcitorios.

La alegación de inconstitucionalidad de las normas tributarias no constituye un argumento que por sí solo pueda fundar el error, sino que dependerá de los fundamentos de cada caso, como así también de la viabilidad de encuadrar la situación en alguna circunstancia habilitante del mismo, tal como la divergencia interpretativa. No se trata aquí de la inconstitucionalidad de la norma represiva, sino de los aspectos normativos que configuran el tipo, es decir, las normas que regulan los tributos.[58]

También surgen dudas con relación a la recepción del error en aquellos supuestos en que el tema debatido es resuelto por la Corte Suprema de Justicia en contra del criterio seguido por el contribuyente, con posterioridad a la presentación de la declaración jurada, resultando procedente la alegación del error.

Por ejemplo, en materia de intereses presuntos, la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal consideró que desde el momento del vencimiento de la obligación hasta el fallo de la Corte Suprema que resolvió definitivamente la cuestión,[59] la doctrina y la jurisprudencia se encontraban divididas respecto de si se debía considerar como disposición de fondos a favor de terceros aquella destinada a una empresa vinculada, lo que implicaba la posibilidad real de incurrir razonablemente en una equivocación que no merecía ser sancionada.[60]

En varios precedentes se admitió la causal sobre la base de jurisprudencia con soluciones contrapuestas. La Cámara del fuero revocó la multa, pues la interpretación relativa a la condición de sujeto exento fue motivo de diversos fallos contradictorios que culminaron con una sentencia de la Corte Suprema de Justicia,[61] lo cual pudo generar en el contribuyente una duda razonable acerca del alcance de la exención, a la cual el fisco contribuyó al expedirle las exenciones solicitadas.[62]

Las dificultades interpretativas de algunas normas, que pueden inducir a error al contribuyente, también se pueden evidenciar a través de opiniones contrapuestas de diferentes dependencias estatales.[63]

Resulta importante lo afirmado por el Procurador en la causa "Consultatio", donde reiteró la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones, para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria. En ese marco, consideró que la opinión contraria del organismo fiscal, sobre la que se fundó el rechazo del error excusable, no resultaba totalmente apta para corroborar la culpa, pues el Estado mismo —en falta a su deber y con lesión al principio de ejemplaridad que

[58] CSJN, 20/08/1996, Morixe Hnos. S.A.C.I., Fallos Corte: 319:1524.

[59] Fiat Concord del 06/03/12, Fallos Corte 335:131.

[60] CNCAF, sala IV, Italnorte S.A.A.C.I. e I., 14/10/2014; CNCAF, sala IV, Agro Aceitera Córdoba S.A., 20/11/2014. La Corte se expidió en "El Marisco SA", 27/05/2009

[61] CSJN, Cooperativa de Trabajo Agrícola Colonia Barraquero Ltda., 16/02/2010, Fallos Corte: 333:16.

[62] CNCAF, sala IV, Cooperativa de Trabajo en Seguridad Integral, 30/10/2014; en el mismo sentido TFN, sala A, Red Celeste y Blanca SA, 26/6/2014.

[63] CNCAF, sala I, Sistemas Catastrales SA, 09/02/2017; CNCAF, sala I, Clion Polimeros SA, 13/08/2015. CNCAF, Sala III, Arauca Bit A.F.J.P. S.A, 16/02/2017. TFN, Sala A, Petrobras Energia Internacional S.A., 14/02/2014. En sentido contrario CNCAF, Sala III, Florida del Tupungato SA, 31/7/2018.

debe presidir sus actos— emitió opiniones contradictorias respecto de una misma situación jurídica.[64]

Es preciso señalar que la mera discrepancia en la interpretación de las normas no puede fundar el error excusable, por cuanto si así fuese, bastaría dar un entendimiento deliberado a las prescripciones de la ley para justificar su incumplimiento.[65]

La dificultad puede provenir entonces de la propia norma —por su oscuridad, problemas de redacción, etc.— o de los hechos que se deben subsumir en las normas, tal como lo han señalado numerosos precedentes.[66]

La apreciación de la configuración del error es una cuestión que no está exenta de subjetividad en gran parte de los casos. Así, frente a la misma situación, existen tribunales que admiten su verificación y otros que la rechazan.[67]

También puede originarse en cuestiones de hecho, para lo cual se debe ponderar la diligencia del contribuyente. Así, se tuvo en cuenta que de las copias de las sentencias penales donde tramitaron las causas por evasión se desprendía que la contribuyente agotó todos los medios a su alcance a fin de controlar la formalidad de las operaciones celebradas, circunstancia que fue reconocida por la inspectora actuante.[68]

En algunos precedentes se ha considerado necesario para acreditar la debida diligencia, la formulación de una consulta vinculante al fisco a fin de despejar la incertidumbre[69], criterio que no puede compartirse. Es decir, conforme lo expuesto, el contribuyente tiene el deber de acceder a una fuente de información y evacuar las dudas, pero no es requisito que el único ente para dicha consulta sea el propio fisco.

Diez y Ruetti advierten con acierto que “la inevitabilidad del error en la interpretación y aplicación de la norma fiscal no está supeditado al inicio de un trámite de consulta (vinculante o no) al organismo recaudador que es, a su vez, otro intérprete de esas normas”.[70]

---

[64] CSJN, Consultatio S.A., 22/03/2005, Fallos Corte: 328:456. El dictamen fue recogido por el voto de Zaffaroni en disidencia, ya que la Corte no trató el tema por considerar que el recurso no se había concedido sobre ese punto.

[65] CNCAF, SalaIII, Carraro Argentina SA., 6/2/2015. TFN, SalaC, 30/04/2014, Bugna Piedras S.R.L. CNCAF, sala II, Scalise María Gabriela, 10/4/2012. CNCAF, Sala V, Tammone, Silvia Elena, 24/11/2015.

[66] CSJN, Astra CAPSA, 02/03/2011, Fallos Corte: 334:53. CSJN, García Navarro, José Ramón, 10/12/1996 CNCAF, sala III, Falaschi, Víctor Hugo, 16/04/2019, por mayoría. CNCAF, sala IV, Simonetti, Roberto Vicente, 21/12/2017. CNCAF, sala I, Garman Representaciones SA, 25/9/2015. CNCAF, sala IV, Salud y Belleza SA, 5/4/2016. CNCAF, Sala I, HSBC Bank Argentina SA, 13/9/2016. CNCAF, sala II, Sistema de Procesamiento de Datos para Soc. SA. 4/12/2012 TFN, Sala D, Yacylec S.A., 08/11/2018. CNCAF, sala III, SM, Argentino Foot Ball Club, 13/2/ 2013. CNCAF, sala IV, Velázquez, Enrique Gustavo, 25/04/2013

[67] Doctrina Penal Tributaria y Económica Errepar, noviembre 2018 Tendencia jurisprudencial, Alberto M. Bello, Revocación de sanción por mediar error excusable, *Causa:* “Jessen, Carlos Manuel c/EN - AFIP-DGI s/DGI” - CNCAF —Sala III— 31/07/2018 - Cita digital EOLJU185545A CNCAF, sala I, Pico, Valerio Rufino, 31/7/2018.

[68] TFN, sala C, Torts Valls S.A.C.I.C., 23/08/2019; ver también CNCAF, sala IV, La Rueca Porteña S.A, 27/10/1998. TFN, Sala B, Fundación Médica de Bahía, 03/05/1999.

[69] CNCAF, sala II, Carraro Argentina S.A., 16/4/ 2014 CNCAF, Sala III, Carraro Argentina SA., 6/2/2015 TFN, Laboratorios de Electroquímica Médica SRL, 31/8/1961 CNCAF, sala IV, Pagola Ricardo Eduardo, 19/11/2013.

[70] Diez, F. y Ruetti, G. (2008), “El error en el Derecho Penal Tributario” en *El delito fiscal, tomo I:*

Finalmente, también se ha admitido la alegación del error excusable en casos de omisión de retención, dado que no existen razones que justifican efectuar una distinción.[71]

I.C. Determinaciones sobre base presunta

La aplicación de sanciones sobre impuestos determinados presuntivamente ha generado intensos debates.

Se debe recordar que el artículo 16 de la ley 11.683 dispone que la determinación de oficio puede ser realizada en forma directa, por conocimiento cierto de la materia imponible, o mediante estimación, si los elementos conocidos solo permiten presumir la existencia y magnitud de aquella[72].

Existe consenso doctrinario y jurisprudencial en considerar que la determinación presuntiva es subsidiaria, es decir, el fisco debe realizar en primer lugar la determinación sobre base cierta, y solo frente a la imposibilidad, recurrir a la estimación.

La ley 27.430[73] al modificar la ley 11.683, incorporó un artículo a continuación del 18, que especifica los supuestos en que la Administración Tributaria podrá determinar los tributos sobre base presunta. Entre ellos figuran: cuando se adviertan irregularidades que imposibiliten el conocimiento cierto de las operaciones y, en particular, cuando los contribuyentes o responsables se opongan u obstaculicen el ejercicio de las facultades de fiscalización por parte del fisco o no presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las normas tributarias.

Como es sabido, si la AFIP realiza la determinación sobre base presunta, no cuenta con los elementos de certeza necesarios para conocer exactamente si la obligación tributaria existe y su dimensión, por ello esta se fundará en los hechos y las circunstancias conocidos que por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular la existencia y medida del mismo.[74]

Aún en las presunciones legales, existe consenso en afirmar que el hecho presumido tendría un alto grado de probabilidad de existir en el mundo fenoménico, lo que lleva invariablemente a concluir que no se verifica la certeza sobre su existencia, sino mera probabilidad.

El razonamiento radica precisamente en presumir, por ejemplo, que los fondos utilizados por un sujeto, a efectos de adquirir determinado bien, fueron originados en operaciones gravadas. Entonces, se parte de la existencia de un bien no declarado —incremento patrimonial no justificado—, y se presume que corresponden a ganancias gravadas no declaradas y ventas omitidas. Resulta obvio que se desconoce qué tipo de ganancias originaron los fondos necesarios para la adquisición del bien, y si estas estaban

Aspectos sustantivos, procesales y constitucionales, Ad-Hoc, Buenos Aires, pp. 255-299.

[71] CNCAF, Sala V, Telecom Personal SA, 8/11/2012, cita también Sala I, Whitehall Laboratorios SA, del 9/3/2000; referido a omisión de retención a beneficiario del exterior, CNCAFFed, sala IV, Picapau SRL, 29/09/2000.

[72] Calello, Carolina, "Comentarios a los artículos 18 de la ley 11.683 y agregados a continuación", en *Ley 11.683. de procedimiento tributario comentada*, 2° Edición, Bertazza Humberto J., Director, La Ley, Buenos Aires, pp. 211 a 288.

[73] Publicada en el Boletín Oficial el día 29/12/2017.

[74] García Vizcaíno, C. (1999), *Derecho Tributario*, t. II, Depalma,, Buenos Aires, p. 62.

gravadas. En definitiva, se desconoce si se ha verificado la existencia del hecho imponible.

A nuestro juicio el usual expediente, como vimos, de acudir por parte de la Administración y en ocasiones por la propia legislación a segmentos fácticos que solo son presumidos (es decir: inexistentes) para consolidar una imputación penal no puede ser sostenido ni por un segundo en el universo del sistema de enjuiciamiento penal.

Como ya hemos venido desarrollando, por ejemplo en los supuestos de casos iniciados y denunciados a partir de la imputación de incrementos patrimoniales no justificados de base presunta, si se admitiera ese origen en la activación del sistema de enjuiciamiento, ello implicaría invertir en forma total los resguardos operativos que surgen del principio de inocencia. Ello es así, ya que, como cierta jurisprudencia lo ha reconocido, se trata de una clara inversión de la carga de la prueba y no de una inocente postergación de la enunciación de la certeza necesaria.

Pero, adicionalmente, y sobre todo, se trata de un comienzo del proceso fraudulento que consiste, por ejemplo en el marco de una declaración indagatoria, de imputar un hecho como si fuera cierto y obligar al imputado a que se defienda impropiamente, ya que al no precisarle el hecho imputado con veracidad, el sujeto termina por no tener asegurado el conocimiento de la imputación lesionando así la garantía del derecho de defensa en juicio.

En materia de sanciones materiales dolosas, la Corte se expidió en el precedente "Mazza, Generoso y Mazza, Alberto",[75] al indicar que si bien la presunción consagrada en el art. 25[76] de la ley 11.683 (t.o. 1978) resultaba suficiente para fundar una determinación impositiva, en tanto y en cuanto el contribuyente no acreditara el origen de los fondos impugnados, dichas consecuencias no podían 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. Agregó también la CSJN que tal conclusión resulta coincidente con su propia doctrina, en el sentido de que el principio de culpabilidad resulta aplicable a las infracciones tributarias.

Con posterioridad, en ocasión de analizar la aplicación del artículo 45 —sanción culposa—, en la causa "Casa Elen-Valmi de Claret y Garello",[77] ratificó que no es posible aplicar una sanción del artículo 46 sobre la base de una determinación de oficio efectuada sobre base presunta, aunque sí resulta posible aplicar la sanción prevista en el artículo 45 de la ley 11.683, ya que esta no exige una conducta dolosa.

Allí señaló que, si bien 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 solo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente". Por ello, sostuvo que "toda vez que en el caso ha quedado acreditada la materialidad de la infracción prevista por el artículo 45 de la ley 11.683 (texto citado) con la determinación de la obligación tributaria que ha quedado firme —de la que resulta la omisión del pago de impuestos y la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas por la actora— la exención de

[75] 06/04/1989, Fallos Corte: 312:447.

[76] Actual art. 18 de la ley 11.683.

[77] 31/03/1999, Fallos Corte 322:519.

responsabilidad sólo podría fundarse válidamente en la concurrencia de alguna de las circunstancias precedentemente aludidas".

Es decir, una vez comprobado que la resolución quedó firme con relación al ajuste del impuesto, se considera configurado el tipo subjetivo y solo se admite la alegación de una causal exculpatoria.

Los antecedentes expuestos, entonces, permiten concluir que el criterio de la Corte Suprema de Justicia es claro en cuanto a la admisibilidad de la aplicación de la sanción analizada en función de una determinación sobre base presunta.

Esta doctrina (aquella que distingue los casos del art. 46 y 45, a efectos de fulminar solamente la utilización de presunciones en el primer caso) ha sido bastante estable y salvo excepciones poco cuestionada. Sin embargo, no quedan tan claras las razones por las cuales a la hora de aplicar sanciones frente a hechos meramente imprudentes se puede pasar por encima del *in dubio pro reo* y de la garantía del derecho de defensa en juicio, pero la comisión de un comportamiento doloso hace renacer ese conjunto de garantías y anula la utilización en soledad de las construcciones presuntas. Si el sistema administrativo sancionador debe reconocer el sistema de garantías propio del derecho penal, entonces, no hay razones para tan discutible distinción. En última instancia, ¿por qué el hecho de mayor gravedad está rodeado de mayores garantías que el hecho de menor gravedad?[78]

Esta circunstancia ha sido advertida por Mihura Estrada, que consideró que "no existe motivo para tratar en forma diversa la prueba del dolo y la prueba de la culpa. Se admite que la materia imponible presunta no alcanza para presumir el dolo ni para hacer pesar sobre el sujeto la prueba de la falta de dicho dolo. Ello no explica por qué sí habría de ser suficiente para presumir la culpa". En este escenario, ha sido criticada la referencia a los precedentes "Lambruschi"[79] y "Wortman",[80] que implica poner en cabeza del sujeto la invocación y prueba de las causales de justificación o exculpación de que intente valerse, resultando cuestionable su aplicación en el contexto de un hecho no probado sino presunto por la ley a partir de indicios indirectos. En definitiva, esto llevaría a la conclusión que la sanción del artículo 45 se habría convertido en la práctica, en puramente objetiva.[81]

"Si el hecho es presunto y pesa sobre el contribuyente la prueba de su justificación o exculpación, parecería que se acaba de borrar con el codo lo que antes se había escrito en punto a la necesidad del fisco de acreditar la conducta dolosa con algún otro elemento de prueba". Pero si la sanción del artículo 45 de la ley 11683 (t.o. 1998) no fuera considerada como una figura objetiva, resulta impensable que pueda sancionarse sin existir prueba directa ni del hecho ni de la culpabilidad. Obsérvese que la Corte ni siquiera ha dicho que la del artículo 45 se trate de una figura culposa, en la cual el elemento subjetivo se configure por la negligencia del sujeto. Solo ha afirmado que "no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por

[78] Rusconi, M., Calello, C. (2011). "La utilización de presunciones en la construcción del ilícito penal tributario", en: *El delito fiscal, Aspectos sustantivos, procesales y constitucionales*, t. II, Ad-hoc, p. 185 y ss.

[79] CSJN, 31/10/97, Fallos 320:2271.

[80] CSJN, 8/6/1993, Fallos 316:1313.

[81] Mihura Estrada, R. (1999). "Multas y presunciones, Claroscuros de la nueva jurisprudencia de la Corte en el reciente fallo 'Casa Elen-Valmi', en: *Doctrina Tributaria*, Errepar t. XX, agosto.

el Organismo Recaudador", y luego la ha tratado como una figura de responsabilidad infraccional objetiva, al prescindir totalmente de toda forma directa de llegar a la culpabilidad".[82]

En el mismo sentido, se ha afirmado que aun en el supuesto de la sanción prevista por omisión de impuestos, debe acreditarse la culpabilidad del sujeto, aunque no sea necesaria la intervención del dolo, pues de lo contrario se estaría aceptando la objetivación de la sanción.[83]

Tal como ha sido señalado, la aplicación de sanciones bajo estas circunstancias resulta contraria a la presunción de inocencia, el principio de culpabilidad y la necesidad de que exista un "hecho" para reprimir, y no una mera previsión legal.[84]

Finalmente, es preciso señalar que si el contribuyente rectifica la declaración jurada antes de la corrida de vista que da inicio al procedimiento de determinación de oficio, esa declaración se realiza sobre base cierta, ya que es el propio contribuyente quien declara las ventas o ingresos gravados que derivaban de la aplicación de la presunción. Para ello, se debe tener en cuenta que el método presuntivo se encuentra previsto a efectos de realizar la determinación de oficio, ello a tenor de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y agregados a su continuación.[85]

II. Cuantía de la multa

II.A. Importes fijos

Como se dijo, el artículo prevé porcentajes fijos a fines de cuantificar la multa. Esta modalidad no resulta compatible con las características de la infracción que se pretende sancionar. Se verá que no existen justificativos para el establecimiento de esta forma de cuantificar la sanción.

Ziffer enseña que frente a la inseguridad acerca de la pena a aplicar, "en aquellos casos en que el legislador quiere "asegurar" un determinado resultado y eludir la problemática de la medición de la pena, recurre a dos estrategias básicas: la imposición de penas absolutas y la tabulación de infracciones en ciertos ámbitos, como el de las infracciones de tránsito".[86] Se han justificado las penas fijas en delitos masivos donde no se pueden ver situaciones particulares.[87]

Brinda como ejemplo el caso de las infracciones de tránsito, donde "la estandarización se produce solo por la imposibilidad de una imputación individualizada frente a conductas que se cometen en forma masiva. Por ello, se estandariza el rol del conductor de vehículos: todos los conductores deben hacer lo mismo frente a una situación determinada, y de todos se espera esta conducta en la misma medida. El establecimiento de un rol uniforme absorbe incluso toda distinción en cuanto al sufrimiento que significa una pena. Toda desviación del promedio es considerada irrelevante. Solo interesa que se esperaba un rendimiento promedio que no fue satisfecho, sin importar las razones".[88]

[82] Mihura Estrada,R., "Multas y presunciones..., cit.
[83] Álvarez Echagüe, ob. cit., p. 204.
[84] Mihura Estrada, R. (1999). "Sanciones por evasión de impuestos determinados sobre base presunta", en: LA LEY 1999-D, 907.
[85] TFN, Sala B, Arditi y Menechino SRL. 28/10/2002, TFN, sala D, Bruno, Orlando Nicolás. 05/07/1994
[86] Ziffer, P. S. (1999). *Lineamientos de la determinación de la pena*, Ad-hoc, Buenos Aires., p. 34.
[87] Ziffer, ob. cit., p. 35.
[88] Ziffer, ob. cit., p. 35.

Advierte que un sistema de penas tasadas solo es posible si se trata de condenar delitos masivos, que "presentan en sus formas de aparición elementos comunes coincidentes y pocas particularidades dignas de mención para la individualización de la pena, de modo que un tratamiento esquematizado resulta aceptable, y en cierto modo, inevitable".[89] Destaca que la individualización no tiene la misma trascendencia en todos los delitos: cuanto más grave sea el delito, tanto mayor la necesidad de encontrar una pena "adecuada" al autor.

Izquierdo Carrasco señala que, dado que esta técnica no permite adaptación alguna al caso concreto por parte del órgano competente, solo podrá utilizarse en aquellos supuestos en los que por la naturaleza de la infracción o las características de la fórmula empleada en la tipificación de infracciones y sanciones —incluyendo la cuantía de esta— el legislador haya podido realizar una cierta labor de individualización con un alcance aceptable. Concluye que "vulnera el principio de proporcionalidad el establecimiento de una sanción predeterminada exactamente en su extensión por el legislador para una infracción administrativa de carácter muy amplio que puede encuadrar conductas de muy diversa trascendencia en cuanto al bien jurídico protegido".[90]

La sanción prevista en el artículo 45 no se ajusta a los parámetros exigidos, ya que no se refiere a conductas o situaciones estandarizadas, sino que presenta una gran amplitud y distintas formas de comisión que requieren un análisis particularizado para su adecuada graduación. Se trata de una figura que puede abarcar circunstancias muy diversas, que de ningún modo responden a un patrón común, como podría ser la multa prevista en el artículo agregado a continuación del 38 de la ley 11.683 para falta de presentación de declaración jurada en término.

No cabe duda de que esta forma de fijación resulta inadecuada para la infracción que se pretende sancionar, acercándola a una de tipo objetivo. No puede sostenerse que la infracción presente características homogéneas, toda vez que la conducta debe ser analizada en función de las particularidades de cada caso. La omisión puede configurarse de múltiples maneras y en contextos disímiles. La improcedencia de una sanción uniforme se ve además confirmada por la propia previsión del artículo, que contempla la posibilidad de alegar error excusable, lo cual evidencia la necesidad de ponderar las circunstancias específicas de cada situación.

Finalmente, tampoco parece procedente si se considera que se trata de una sanción de trascendencia, ya que equivale como mínimo a una vez el impuesto debido, salvo que exista reincidencia o se objeten operaciones internacionales, en cuyo caso la multa es igual al mínimo de la defraudación, circunstancia que ratifica la imposibilidad de fijarla en porcentaje fijo. Inclusive la omisión por reincidencia equipara o supera a la multa por defraudación según las pautas de graduación de las instrucciones del fisco[91].

Además, no resulta razonable que existan dos figuras de multas materiales —omisiva y defraudatoria— y ambas presenten fisonomías tan diferentes: una con importe fijo y otra con escala variable.

II. B. Reincidencia

[89] Ziffer, ob. cit., p. 35.

[90] Izquierdo Carrasco, M. (2001). "La determinación de la sanción administrativa", en: https://helvia.uco.es/handle/10396/14170.

[91] Instrucción 6/2007 y posterior 7/2020

Como se dijo, el artículo 45 prevé el incremento de la multa en caso de reincidencia.

La reincidencia aparece definida del siguiente modo en el artículo agregado a continuación del 50 "Se entenderá que existe reincidencia, cuando el infractor condenado por sentencia o resolución firme por la comisión de alguna de las infracciones previstas en esta ley, cometiera con posterioridad a dicha sentencia o resolución, una nueva infracción de la misma naturaleza. La condena no se tendrá en cuenta a los fines de la reincidencia cuando hubieran transcurrido cinco (5) años desde que ella se impuso".

La doctrina se muestra crítica con relación a esta figura, aunque se verá que la Corte Suprema convalidó su aplicación.

Así, se ha afirmado que la reincidencia constituye "una de las cuestiones que más complicaciones provoca para su justificación dentro de una pena adecuada a la culpabilidad".[92]

El problema radica en que, a través de esta figura, se toman en consideración para la pena referida a un hecho, circunstancias anteriores al mismo. Bacigalupo advierte que la reincidencia es una agravante que no resulta explicable por una mayor culpabilidad por el hecho cometido. Es decir, a través del hecho posterior se castiga nuevamente una culpabilidad ya extinguida por la pena sufrida o se castiga la personalidad (peligrosa) del autor.[93]

Ziffer señala que "existe una tendencia generalizada a considerar que quien reincide luego de haber sido penado merece mayor censura que quien comete un delito por primera vez, sin que se alcance a explicar por qué la delincuencia anterior debe afectar la pena merecida por el autor por un hecho posterior". Considera que se trata de valoraciones de prevención general o especial, no necesariamente racionales,[94] y cuestiona la opinión bastante difundida que sostiene que la existencia de condenas previas tiene como correlato una mayor culpabilidad, en la medida en que el autor ya había sido advertido por una condena anterior, a pesar de lo cual cometió un nuevo delito.[95]

En el mismo sentido, Zaffaroni, Alagia y Slokar enseñan que el nudo referido a la "interrogación jurídica acerca de la reincidencia tradicional es la admisibilidad de la habilitación de un plus de poder punitivo, en razón de uno o más delitos anteriores y ya juzgados, o de las penas sufridas por esos delitos". Agregan que "desde el siglo XVIII hasta el presente se han ensayado múltiples explicaciones, aunque ninguna de ellas es satisfactoria y, en general, ninguna logró salvar la objeción de que el plus de poder punitivo se habilitaría en razón de un delito que ya fue juzgado o penado, por lo que importaría una violación al *non bis in idem*". Por ello, concluyen que la reincidencia como invariable e ineludible causa de habilitación de mayor poder punitivo es inconstitucional.[96]

A pesar de las opiniones doctrinarias señaladas, la Corte Suprema descartó los cuestionamientos constitucionales que se formularon en contra de la figura.

[92] Ziffer, ob. cit., p. 156-157.

[93] Bacigalupo, E. (1999). *Principios constitucionales de derecho penal*, Hammurabi, José Luis Depalma, Buenos Aires, pp. 164-168. Hace referencia crítica a la Sentencia del Tribunal Constitucional Español 150/91, que afirma que "es claro [...] que con la apreciación agravante de la reincidencia [...] no se vuelve a castigar el hecho anterior, o los hechos anteriores [...], sino única y exclusivamente el hecho posterior".

[94] Ziffer, ob. cit., p. 157.

[95] Ziffer, ob. cit., p. 155.

[96] Zaffaroni, E., Alagia, A., Slokar, A., (2005). *Manual de Derecho Penal*, *Parte General*, Ediar, Buenos Aires., p. 1057.

En la causa Gómez Dávalos,[97] concluyó que "el instituto de la reincidencia se sustenta en el desprecio que manifiesta por la pena quien, pese a haberla sufrido antes, recae en el delito. Lo que interesa en ese aspecto es que el autor haya experimentado el encierro que importa la condena, no obstante lo cual reincide demostrando su insensibilidad ante la amenaza de un nuevo reproche de esa naturaleza, cuyo alcance ya conoce", criterio que ratificó posteriormente.[98]

También consideró que no se vulnera la prohibición de doble juzgamiento, ya que este principio "prohíbe la nueva aplicación de pena por el mismo hecho, pero no impide al legislador tomar en cuenta la anterior condena —entendida esta como un dato objetivo y formal—, a efectos de ajustar con mayor precisión el tratamiento penitenciario que considere adecuado para aquellos supuestos en los que el individuo incurriese en una nueva infracción criminal". Agregó que "la mayor severidad en el cumplimiento de la sanción no se debe a la circunstancia de que el sujeto haya cometido el delito anterior, sino al hecho de haber sido condenado en esa oportunidad y obligado a cumplir pena privativa de libertad, lo que pone en evidencia el mayor grado de culpabilidad de la conducta posterior a raíz del desprecio que manifiesta por la pena quien, pese a haberla sufrido antes, recae en el delito [...] Es evidente que esta insensibilidad ante la eventualidad de un nuevo reproche penal, no formó parte de la valoración integral efectuada en la primera sentencia condenatoria, por lo que mal puede argüirse que se ha vuelto a juzgar y sancionar la misma conducta".[99]

[97] CSJN, Gómez Dávalos, Sinforiano, 16/10/1986, Fallos Corte: 308:1938.

[98] CSJN, Arévalo, Martín Salomón, 27/05/2014, Fallos Corte: 337:637.

[99] CSJN, L'Eveque, Ramón Rafael, 16/08/1988, Fallos Corte: 311:1451.

El texto es claro en cuanto a que la resolución que aplica la multa debe haber quedado firme. Pero dado que el plazo de 5 años se cuenta desde que se impuso y no desde que quedó firme, podría ocurrir que la firmeza se adquiera una vez expirado el término de 5 años, y por lo tanto no generara efecto alguno.[100]

Uno de los problemas que se plantean para definir la reincidencia es determinar qué se debe entender por "misma naturaleza". Una posibilidad es considerar que se debe distinguir en función de los bienes jurídicos protegidos, quedando entonces la diferenciación entre formales o materiales. Inclusive se podría entender con un criterio más restrictivo que debería tratarse de la misma norma legal involucrada.

En función de las consecuencias que genera la declaración de reincidente y la limitación que realiza la propia norma con relación a que se debe tratar de una infracción de la misma naturaleza, esta norma debería interpretarse con carácter restrictivo. Así, es posible sostener que como mínimo debe tratarse de la misma norma legal o figura involucrada en el hecho que sirve de antecedente y el que se juzga.

El propio artículo 45 permite dar solución -al menos parcial- a este interrogante, dado que se puede interpretar que la reincidencia debe evaluarse en forma separada para operaciones locales e internacionales, es decir, no se podría efectuar un agravamiento por reincidencia en forma "cruzada". Pero es claro que no resuelve los distintos supuestos en que se puede configurar la infracción, como por ejemplo definir si la omisión de retención puede actuar como agravante de la omisión de impuestos mediante declaración inexacta. Se debe

[100] Vega, G. E., Vega, J. M., Vega, M. S. (2019). "Agravantes y atenuantes en el derecho tributario", *Doctrina penal tributaria y económica*, Errepar.

insistir en la necesidad de realizar una interpretación restrictiva en este punto.

B.1. Vigencia de la reincidencia

Con motivo de la incorporación de la reincidencia a la figura del artículo 45, surge la necesidad de analizar la vigencia de la norma, en particular cuando la configuración de la reincidencia se produce como consecuencia del cómputo de una infracción cometida con anterioridad a la vigencia de ley 27.430.

Fierro señala que "la reincidencia requiere para su configuración la existencia de por lo menos dos infracciones que reúnan determinadas condiciones que la ley positiva establece. De allí, pues, que para su consideración resulta menester tomar en cuenta al primer delito, ya que sin él tampoco habrá reincidencia".[101] Por ello, "no se puede prescindir de las dos leyes vigentes al tiempo de comisión de ambos delitos, delitos que en conjunto constituyen la reincidencia, y en tal apreciación debe prevalecer por aplicación de la regla general del artículo 2° del Código Penal aquella que resulte más favorable al imputado o condenado". Agrega que no es posible admitir el punto de vista que solo tiene en miras al último delito e ignora por completo al primer hecho cometido En cuanto al argumento de que la agravación de la penalidad que toda reincidencia implica, se refiere exclusivamente al segundo delito, se trata de una afirmación parcialmente exacta, por cuanto no se puede olvidar que esa agravación no tiene por objeto a esa infracción aisladamente y por su propio mérito, sino en tanto y en cuanto ella se relaciona con la anterior, y al mismo tiempo revela, sea la ineficacia de la cantidad de pena que anteriormente le fue impuesta al condenado, o sea, también, una mayor peligrosidad de dicho delincuente.

Para que la figura resulte procedente, se requiere entonces que exista una primera infracción firme y se cometa luego otra infracción. Pero bajo esta interpretación, ambas infracciones tienen que ser cometidas con posterioridad a la vigencia de la norma. Por ello, no resultan computables, a estos efectos, las infracciones cometidas con anterioridad al 30 de diciembre de 2017.

Este criterio, sin embargo, no fue compartido por la Corte Suprema de Justicia en un antiguo fallo en donde se afirmó que la agravación no recae sobre la primera condena ni sobre el primer crimen, sino sobre el segundo ejecutado bajo el imperio de la nueva ley más rigurosa.[102]

Con relación a la multa analizada, este criterio fue sostenido por la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III en la causa Bercont SRL (15/10/2024), quien confirmó la aplicación de la agravante prevista. De este modo, revocó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación[103], que había reducido la multa por considerar que no cabía su aplicación, en virtud de considerar que para que el instituto de la reincidencia resultara procedente, era necesario que tanto la primera como la segunda infracción hubieran sido cometidas después de que la reforma de la ley entrara en vigor. La sala V se expidió en el mismo sentido en "Gómez Collantes, Lorena" (27/12/2024).

Finalmente, es preciso señalar que si se desincrimina la conducta referida a la primera infracción, en virtud del principio de ley penal más benigna desaparece su consideración a efectos de la reincidencia.

[101] Fierro, G. J. (1978). *La ley penal y el derecho transitorio (retroactividad e irretroactividad)*, Depalma, Buenos Aires, pp. 276-277. Señala el autor diferentes opiniones doctrinarias.

[102] Fierro, ob. cit., se trata del precedente CSJN, Marcolli o Malcona, 8/4/1902, Fallos Corte: 94:298.

[103] Sala D, 7/11/2023.

II.C. Magnitud de los porcentajes de multa establecidos. Afectación del principio de proporcionalidad

Los guarismos establecidos en el artículo 45 tampoco resultan compatibles con el principio de proporcionalidad.

Se debe recordar que el principio de proporcionalidad consagra el derecho a ser sancionado con una pena cuya severidad guarde relación con la gravedad del delito cometido y la afectación al bien jurídico tutelado. Encuentra fundamento en los artículos 28[104] y 33[105] de nuestra Constitución Nacional. Además, los pactos incorporados al mismo texto a partir de 1994 contienen previsiones al respecto.[106]

En la causa "Gramajo",[107] la Corte señaló que "la pena y cualquier otra consecuencia jurídico penal del delito —impuesta con ese nombre o con el que pudiera nominársela, no puede ser cruel, en el sentido que no debe ser desproporcionada respecto del contenido injusto del hecho. Toda medida penal que se traduzca en una privación de derechos debe guardar proporcionalidad con la magnitud del contenido ilícito del hecho, o sea, con la gravedad de la lesión al bien jurídico concretamente afectado por el hecho, porque las previsiones legales expresan tales magnitudes a través de las escalas penales".

Específicamente con relación al principio, señaló que el juicio sobre tal razonabilidad "no puede fundarse exclusivamente en la comparación de las penas conminadas para los distintos delitos definidos en el catálogo penal, pues el intérprete sólo puede obtener, como resultado de tal comparación, la convicción de que existe un tratamiento distinto de los bienes; pero de ningún modo decidir cuál de las dos normas de igual jerarquía legal comparadas es la que no respeta la proporcionalidad, ya que tan imperfecto método de interpretación lo llevará al dilema insoluble de saber si la una es desproporcional por exceso o si la otra lo es por defecto". Agregó que el principio "opera únicamente para limitar los excesos del poder punitivo estatal respecto de eventuales transgresores a las leyes, y que determina que la proporcionalidad no puede resolverse en fórmulas matemáticas, sino que solo exige un mínimo de razonabilidad para que la conminación penal pueda ser aceptada en un estado de derecho".

En el caso de la norma analizada, si el ajuste está vinculado con operaciones internacionales, es decir realizadas con sujetos del exterior, la multa es del doscientos por ciento (200%) sobre el importe omitido. En este último supuesto, la tarifa de la multa por omisión resulta coincidente con el mínimo de defraudación, lo que evidencia falta de proporcionalidad y exceso con relación a la conducta omisiva.

Si se tratara de operaciones internacionales, se eleva al 300% en caso de reincidencia. Es decir, supera el mínimo de la multa por defraudación, que es de 2 veces (200%). En otras palabras, la omisión por operaciones internacionales es mayor que el mínimo de la defraudación por este concepto. Inclusive, la instrucción 7/2020

[104] Artículo 28.- Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio.

[105] Artículo 33.- Las declaraciones, derechos y garantías que enumera la Constitución no serán entendidos como negación de otros derechos y garantías no enumerados; pero que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno.

[106] Art. 5°, Declaración Universal de Derechos Humanos; Art. XXVI Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre; art. 5°.1 Convención Americana de Derechos Humanos —Adla, XLIV-B, 1250—, art. 10, Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos —Adla, XLVI-B, 1107—.

[107] CSJN, Gramajo, Marcelo E., 05/09/2006, Fallos 329:3680.

establece que, en los casos de defraudación, de existir atenuantes, la multa se reduce al mínimo legal, menor a la que corresponde a la omisión. En resumen, en estos supuestos se encontrará más sancionada la conducta omisiva que la defraudatoria[108].

Por otra parte, parecería que la reincidencia no ha sido valorada de igual modo para ambos tipos de operaciones, ya que, en el caso de operaciones locales, se eleva al doble, en cambio, en las internacionales se eleva un 50%, lo que podría originar cuestionamientos, sobre todo si se tiene en cuenta que las últimas reformas pretendieron sancionar las operaciones internacionales con mayor rigidez.

Es preciso señalar que si bien la Corte consideró que no se puede recurrir a fórmulas matemáticas y que la afectación de principio no puede surgir como una mera comparación entre las penas, ello es así en la medida en que el agravamiento de la sanción tenga una justificación y no se vea alterada la jerarquía de los bienes jurídicos protegidos, lo que no se advierte en este caso.

La inconsistencia se evidencia también al observar que esta agravante se contempla sólo para la omisión, que es una figura más leve, y no para la defraudación de impuestos. En otras palabras: conforme a este criterio, se considera más grave la culpa que el dolo. Resultan, por tanto, plenamente aplicables las palabras de Marienhoff, "si el delito de menor trascendencia fuere sancionado con una pena más grave que el delito de mayor trascendencia, ello podría revelar una irrazonable fijación y aplicación de la pena, una desproporción de la misma".[109]

Se debe tener en cuenta que, en principio en función de la interpretación que se da a esta infracción, cualquier ajuste ocasiona, salvo que se alegue y prospere la defensa basada en el error excusable, multa por omisión. En otras palabras, es relativamente sencillo calificar como reincidente a estos efectos, máxime cuando no se establece piso o umbral cuantitativo para ello. Bastará entonces con consentir un ajuste y la correspondiente sanción de poco importe para encuadrar como reincidente.

Por otra parte, la ley 27.430 incluyó un artículo donde se establece una enumeración no taxativa de atenuantes y agravantes.[110], pero como es evidente estas circunstancias no tienen efecto en las sanciones de importe o tarifa fija. Se reitera, por tanto, la crítica referida a la improcedencia de tal modo de establecer las sanciones para supuestos en que no se trata de situaciones estandarizadas, sino que se configuran a partir de circunstancias muy diversas. Como directa implicancia de lo señalado, se torna inaplicable la necesidad por parte de la administración de explicar la magnitud de la pena y su adecuación a la conducta sancionada.

II.D. Reducciones objetivas

[108] Álvarez Echagüe formula similar análisis para el texto anterior a la reforma dispuesta por la ley 27.430, con relación a la sanción de 1 a 4 veces para la omisión de impuestos en caso de operaciones internacionales, ya que un sujeto que hubiera actuado culposamente podía merecer un castigo más grave que otro infractor que hubiera actuado dolosamente y fuera pasible de las multas del art. 46. Ver Álvarez Echagüe, J. (2004). *Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales*, Ad-hoc, Buenos Aires. pp. 312-313
Por otra parte, sobre la posibilidad de perforar los importes previstos legalmente a efectos de aplicar una sanción y su eventual viabilidad en caso de montos fijos, ver Calello, Carolina, *Los principios*...ob. cit. pp. 364-371.

[109] Marienhoff, M. S. (1989). "El exceso de punición como vicio del acto jurídico de derecho público", en: LA LEY 1989-E, 963.

[110] Tercer artículo a continuación del 50 de la ley 11.683.

El artículo 49 establece un sistema de graduación de las penas en función de la aceptación de la pretensión fiscal, que implica mayores reducciones cuanto más temprana sea esa aceptación.

Para ello, se estructuran cinco momentos con diferentes porcentajes de reducción, vinculados al inicio de la fiscalización, prevista, vista y resolución de determinación de oficio.

El primer momento fijado es el de la regularización a través de la presentación de la declaración jurada original o rectificativa antes de la notificación del inicio de la inspección mediante la orden de intervención. En este caso se exime de sanción al contribuyente o responsable.

Para quedar encuadrado en esta cláusula, el sujeto no debe ser reincidente en infracciones materiales, sin realizar el texto más aclaración. En principio, entonces, basta con contar con una resolución firme mediante la que se hubiera aplicado sanción para que no opere la reducción. Resulta nuevamente cuestionable este aspecto con relación a la multa por omisión.

Si bien históricamente en el texto legal figuraba que en caso de reincidencia en las infracciones de defraudación de impuestos el contribuyente no gozaría de las reducciones para la aplicación de sanciones materiales, a través de la reforma de la ley 27.430 se amplió esta consecuencia a la omisión de impuestos. Sin embargo, no parece atinado que la reincidencia en esta infracción pueda hacer perder el beneficio en caso de incurrir en defraudación por otro período e impuesto.

Ello podría encontrar solución si se computa la reincidencia por cada una de las infracciones previstas. Se debe reiterar lo dicho en cuanto a la definición que realiza la ley sobre la figura de la reincidencia y la referencia a la "misma naturaleza" exigida para su conceptualización.

La remisión al inicio de la inspección se relaciona en forma directa con la inclusión en la norma de la obligatoriedad por parte del fisco de notificar al contribuyente dicha circunstancia y la correspondiente orden de intervención,[111] cuestión que había originado planteos de nulidad por falta de la referida notificación, que han contado con pronunciamientos favorables y consecuente declaración de nulidad por afectación del derecho de defensa.[112]

No es necesaria esta notificación en el caso de requerimientos individuales. En tales supuestos la eximición resultaría aplicable, ya que, luego de esas diligencias o etapa de investigación, la AFIP dispone la apertura de la orden de intervención, motivo por el cual tales requerimientos serán siempre anteriores a la apertura de dicha orden.

Si la regularización ocurre entre la notificación de la orden de intervención y la prevista, la multa se reduce a un cuarto del mínimo legal.

En el caso de la multa analizada, al ser de cuantía fija, no existe un mínimo previsto sobre el cual aplicar la reducción. En este supuesto, el parámetro no constituye un mínimo a fin de realizar el cálculo, consideración que se aplica también a los siguientes tramos de reducción. Una opción sería aplicar la reducción tomando como parámetro el cien por ciento (100%), aunque no parece compatible con el principio de legalidad, a la vez que resulta

[111] Párrafo incorporado en el artículo agregado a continuación del 36 de la ley 11.683.

[112] TFN, sala A, Ansonnaud, Ricardo Sixto, TFN, sala A, Canevari, Jorge Erardo, 31/05/2012, TFN, sala C, Banca de Junín SRL., 31/08/2011. Ver Calello, Carolina, (2012) *Nulidades en materia tributaria*, Edicon.

cuestionable por motivos de equidad y proporcionalidad, en tanto para la defraudación se computa el 25% del mínimo legal (es decir, sobre 2 veces, lo que es igual al 50% del tributo evadido), en un rango que asciende hasta seis veces del impuesto.

No obstante los cuestionamientos señalados, ante la falta de una pauta diferente, la jurisprudencia basó la solución en la utilización del referido 100% a fin de establecer los montos de reducción.[113]

Si la regularización se realiza entre la prevista y la vista, la sanción se reduce a un medio del mínimo legal. Como es sabido, el contribuyente o responsable puede aceptar los ajustes propuestos por la inspección y presentar las declaraciones juradas correspondientes, en cuyo caso no se da inicio al procedimiento de determinación de oficio. El artículo agregado a continuación del 36 señala que en el transcurso de la fiscalización y a instancia de la inspección actuante, los contribuyentes y responsables podrán rectificar las declaraciones juradas oportunamente presentadas, de acuerdo con los cargos y créditos que surgieren de ella. En tales casos, no quedarán inhibidas las facultades del fisco para determinar la materia imponible que en definitiva resulte. Es decir, la conformación del ajuste en esta instancia no goza de la estabilidad prevista en el artículo 19 de la ley 11.693, aunque las sanciones tienen una mayor reducción.

Si se acepta la pretensión fiscal dentro de los 15 días de notificada la vista que da inicio al procedimiento de determinación de oficio, la multa es de tres cuartos del mínimo legal. Si bien existe una menor reducción de la sanción aplicable, la aceptación en esta instancia goza de estabilidad, ello significa que, salvo excepciones, el fisco no podrá modificar el ajuste en contra del contribuyente.[114]

Una vez notificada la determinación de oficio, la aceptación implica que la multa se reduzca al mínimo legal. En el caso de la multa por omisión del artículo 45, esta reducción no implica un beneficio real, ya que al no estar establecido un mínimo legal, la previsión no representa ningún atractivo para el contribuyente o responsable. Ello, por cuanto la sanción será la misma ya sea que consienta la determinación o la cuestione.

Como se dijo, se requiere no calificar como reincidente. La necesidad de evitar ser catalogado como tal podría generar la necesidad de cuestionar todas las multas en función de las consecuencias que origina no hacerlo, con el dispendio jurisdiccional que de ello deriva.

Se debe recordar además que en el caso de la multa analizada la reincidencia tendrá un doble impacto: agravar la sanción y la imposibilidad de gozar de las reducciones.

Para acceder a las reducciones, no se requiere el pago de la deuda exteriorizada, sino solamente la presentación de la declaración jurada, excepto para los agentes de retención y percepción que omitan retener. En este caso, la exención o reducción opera siempre que se ingrese el importe de las retenciones o percepciones omitidas, aunque sin accesorios.

Con relación a estos supuestos, se establece que las reducciones -o en su caso eximición- operan siempre que subsista la obligación principal, lo que genera dudas interpretativas. Así, parecería que es posible la regularización en estos términos solo en

[113] CNCAF, sala I, Inconar SRL, 08/08/2019.

[114] Artículo 19 de la ley 11.683. Sobre los problemas que plantea la aplicación de esta norma ver Calello, C. (2012), *Nulidades en materia tributaria*, Edicon, pp. 99-106.

la medida en que no se hubiera presentado (o inclusive vencido) la declaración jurada por parte del contribuyente que debió ser percibido o retenido. Una posibilidad es suponer que en caso de que este hubiera presentado la declaración jurada, el impuesto se habrá ingresado, y entonces el agente se verá liberado de su responsabilidad solidaria. Sin embargo, ello no necesariamente es así, ya que dependerá del accionar de tal sujeto y de la prueba que se acredite.

IV. Palabras finales

De todo lo expuesto se pueden extraer las siguientes conclusiones:

- La multa por omisión, tal como es aplicada y confirmada por la jurisprudencia, se acerca a una sanción de tipo objetivo.

- La reforma de la ley 27.430 ha reforzado esta concepción, ya que se establecen importes fijos de multa sin cumplir con los parámetros requeridos para ello.

- Se prevé la agravante por reincidencia sólo para esta infracción, resultando su aplicación violatoria del principio de proporcionalidad.

LAS MODIFICACIONES DE LA LEY 27.743 A LA CUARTA CATEGORÍA DE GANANCIAS: LOS EJES PROCESALES DE LAS CUESTIONES SUSCITADAS

Luciana Belén Casadavant
Diana María Queirolo

I. Breve *introito*

Si bien este número de la Revista Debates se encuentra dedicado al derecho procesal, administrativo, financiero y tributario, la idea del presente trabajo es analizar las aristas procesales vinculadas a un conflicto suscitado con la tributación en la cuarta categoría del impuesto a las ganancias, a partir de la reforma introducida por la ley 27.743.[1]

Decimos un conflicto para indicar el contenido -más o menos similar de varios sectores- entablado en distintos juicios con el objeto central de solicitar: a) la suspensión de la aplicación de la modificación al impuesto; y, b) la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 73, 81 y 94 de la ley 27.743.

Como cuestión de fondo, debemos señalar que, en los diversos expedientes se sostiene la nulidad e inaplicabilidad por inconstitucionalidad del 'Título V - Impuesto a las Ganancias', y en particular de los arts. 73 y 81 de la Ley 27.743 denominada 'Ley de Medidas Fiscales Paliativas y Relevantes', en tanto reducen la base no imponible para la retención del impuesto a las ganancias (art. 73, ley 27.743), y gravan con dicho impuesto conceptos salariales que estaban exentos, además de dejar sin efecto normas específicas y acuerdos colectivos (art. 81, ley 27.743).

Debemos advertir entonces que, si bien existen varios aspectos controvertidos, como sustanciales del hecho imponible y constitucionales de formación y sanción de leyes tributarias, nos interesa indagar en los problemas procesales vinculados con la legitimación activa y pasiva, y el fuero competente.

II. Legitimación activa y las acciones de clase en materia tributaria

El control de constitucionalidad en nuestro país requiere la existencia de un caso o controversia como requisito para la intervención judicial ante un planteo concreto, y sólo se configura en la medida en que exista legitimación procesal de las partes.

En términos de nuestra Corte Suprema, la existencia de "caso" presupone la de "parte", esto es la de quien reclama o se defiende y, por ende, la de quien se beneficia o perjudica con la resolución adoptada al cabo del proceso. Es decir, para que exista un caso es imprescindible que quien reclama tenga un interés suficientemente directo, concreto y personal, -diferenciado del que tienen el resto de los ciudadanos- en el resultado del pleito que propone, de manera que los agravios que se invocan lo afecten de forma "suficientemente directa" o "substancial" (Fallos: 306:1125; 308:2147; 310:606; 326:3007 y 333:1023, entre muchos otros).

Si bien la reforma constitucional de 1994 extendió el espectro de sujetos legitimados para accionar -en especial cuando se trata de la vía del amparo-, esta amplitud no se

[1] Hemos excluido del particular análisis de las cuestiones sobre el fondo (la inconstitucionalidad o no de los artículos 73, 81 y 94 de la ley 27.743) porque exceden la temática del presente número de la Revista Debates.

ha dado para la defensa de cualquier derecho, sino sólo con relación a los mecanismos tendientes a proteger los de incidencia colectiva.

Ello así, el art. 43 de nuestra Constitución Nacional establece que podrán interponer acción de amparo contra cualquier forma de discriminación y en lo relativo a los derechos que protegen al ambiente, a la competencia, al usuario y al consumidor, así como a los derechos de incidencia colectiva en general, el afectado, el defensor del pueblo y las asociaciones que propendan a esos fines, registradas conforme a la ley, la que determinará los requisitos y formas de su organización.

La definición de "afectado" que contiene el art. 43 de nuestra Constitución Nacional, desde el punto de vista de su relación con la legitimación, es aquella aptitud del accionante para reclamar, por vía del amparo, por el bien jurídico del que considera con derecho.

Siendo fundamental la advertencia del Tribunal Cimero en cuanto a que no se admite una acción que persiga el control de la mera legalidad de una disposición.

Ahora bien, cuando se trata de la materia tributaria, estamos ante el ejercicio del poder tributario. Al ser el tributo una prestación patrimonial, cuyo fundamento gira en torno al deber de contribuir al gasto público, se lo presenta como una limitación del derecho de propiedad, de allí que su cumplimiento, previamente establecido por una ley, sea obligatorio, forzoso.

Es entonces que, cuando el conflicto que se suscita es de naturaleza tributaria, los sujetos involucrados serán, necesariamente, el Estado y el ciudadano, poniéndose en el tapete cuestiones relativas al principio de reserva de ley, la capacidad contributiva, la igualdad ante el impuesto, la confiscatoriedad, entre otros principios y garantías constitucionales, cuyo eje siempre -en menor o mayor medida- será el derecho de propiedad.

Es en ese sentido en que la Corte Suprema ha sido estricta en cuanto a la admisión de la legitimación procesal amplia o de clase en torno a los litigios tributarios, pues ha entendido que se trata de derechos patrimoniales, puramente individuales, cuyo ejercicio y solicitud de tutela corresponde, en exclusiva, a cada uno de los contribuyentes, y por lo tanto se encontrarían fuera del ámbito de la ampliación que ha efectuado el art. 43 del texto fundamental.

Podemos señalar, por ejemplo, los juicios que se iniciaron por los distintos colegios y federaciones de profesionales en torno a la discusión de la ley 24.977 de creación del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (conocido como "monotributo"), en cuanto impedía a los profesionales con facturación anual igual o inferior a $36.000, asumir la posición de responsables no inscriptos frente al IVA. La Corte Suprema *in re* "Colegio de Fonoaudiólogos de Entre Ríos c/ Estado Nacional s/ acción de amparo"[2], rechazó la acción de amparo por carecer de legitimación procesal al encontrarse involucrados derechos de carácter patrimonial, puramente individuales, y consideró que la protección de esta clase de derechos se encontraba al margen de la ampliación del universo de legitimados establecida por el art. 43 de la Carta Magna (entre muchos otros)[3].

[2] CSJN, Fallos: 326:2998, sentencia del 26 de agosto de 2003.

[3] En similar sentido, respecto de: Colegio Público de Abogados de la Capital Federal; Colegio de Abogados de la Provincia de Buenos Aires; Colegio de Odontólogos de la Provincia de Buenos Aires; Colegio de Calígrafos de la Ciudad de Buenos

O al cuestionarse la constitucionalidad del procedimiento de ejecución fiscal del art. 92 de la ley 11.683 modificado mediante la ley 25.239, en autos "Cámara de Comercio, Ind. y Prod. de Rcia. c/ A.F.I.P. s/ amparo"[4], "...tras examinar el estatuto de la entidad actora llega a la conclusión de que aquél no le otorga potestad para estar en juicio en representación de sus asociados por un reclamo como el articulado en el sub judice, referente a derechos patrimoniales propios de cada uno de éstos..." (*vide* Considerando 9º).

Siguiendo un orden cronológico y como un importante hito del tema procesal, no podemos dejar de citar a la doctrina de la Corte Suprema en el famoso "Halabi"[5], en donde procedió a realizar una clasificación de la legitimación procesal, partiendo de las siguientes premisas: ¿cuál es la naturaleza jurídica del derecho?; ¿quiénes son los sujetos habilitados para articularla y bajo qué condiciones?; ¿cuáles son los efectos que derivan de la resolución que en definitiva se dicte?

De tal forma, esquematizó tres categorías de derechos: 1) individuales; 2) de incidencia colectiva que tienen por objeto bienes colectivos; y 3) de incidencia colectiva referentes a intereses individuales homogéneos. Sin perjuicio que, advierte que, en todos los supuestos, la comprobación de la existencia de un caso es imprescindible (conf. art. 116 de la Constitución Nacional), ya que no se admite una acción que persiga el control de la mera legalidad de una disposición.

Por su parte, en el considerando 13 enumera los elementos a considerar: causa fáctica común; concentrada en efectos comunes y no en lo que cada individuo puede peticionar; el interés individual considerado aisladamente no justifique la promoción de una demanda aunque resultara de todos modos procedente, cuando se trate del ambiente, el consumo o la salud o afectan a grupos que tradicionalmente han sido postergados, o en su caso, débilmente protegidos (de acuerdo con los arts. 41, 42 y 43 del texto constitucional).

Asimismo, queremos destacar la aclaración del considerando 19, en donde el Alto Tribunal expresa que no se reduce únicamente a la acción de amparo *strictu sensu*, sino que puede extenderse a otro tipo de remedios procesales idóneos (particularmente, la versátil acción declarativa de certeza, ver art. 322 CPCCN).

Luego de "Halabi", la Corte volvió a expedirse en juicios de naturaleza tributaria rechazando la legitimación articulada por asociaciones. Verbigracia, en la acción declarativa articulada por la Sociedad Rural de Río V por la que se solicitaba la declaración de inconstitucionalidad de las normas que prohíben la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación, y que, independientemente de rechazar el recurso interpuesto, expresamente señaló que "las deficiencias advertidas en la prueba pericial obedecen, en parte, a la circunstancia de haberse reconocido legitimación a la sociedad actora para representar derechos individuales, enteramente divisibles, de sus miembros, sin que concurran los presupuestos establecidos por esta Corte en el precedente de Fallos: 332:111 para habilitar la procedencia de una acción colectiva"[6]. Y agregó que, por lo demás, no

Aires; Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires, ver en el sitio web de la CSJN, las sentencias del 7 de octubre de 2003.

[4] CSJN, Fallos: 326:3007, sentencia del 26 de agosto de 2003.

[5] CSJN, Fallos: 332:111, en autos "HALABI ERNESTO C/ P.E.N.-LEY 25873-DTO.1563/04 s/AMPARO LEY 16.986", sentencia del 24 de febrero de 2009.

[6] "Recurso de hecho deducido por la demandada en la causa SOCIEDAD RURAL RÍO V c/ AFIP s/

es posible sostener que el caso involucre un supuesto en el que se encuentre comprometido el acceso a la justicia puesto que el ejercicio individual de la acción aparece plenamente justificado en atención a la entidad de las cuestiones planteadas.

Más recientemente, el Máximo Tribunal reiteró los términos antes expuestos, en la causa iniciada por la CUADEE[7], mediante la cual se discutía una acción declarativa a los efectos de la declaración de inconstitucionalidad del aumento de la alícuota en el impuesto a las ganancias a la explotación de juegos de azar y casinos y el impuesto específico a las apuestas. Allí señaló que: "(...) *es indudable que la acción ha sido interpuesta en defensa de los derechos puramente individuales de sus asociados, que fueron alcanzados por las normas tributarias cuya declaración de inconstitucionalidad pretende*."

Por su parte, la Cámara Federal de Mar del Plata, en la causa "Sociedad Rural de Tres Arroyos",[8] también de ajuste por inflación, rechazó la legitimación procesal con expresa remisión al fallo "Halabi". Destacamos algunos párrafos transcriptos en cuanto a que: "...*La eficacia de las garantías sustantivas y procesales debe ser armonizada con el ejercicio individual de los derechos que la Constitución también protege como derivación de la tutela de la propiedad, del contrato, de la libertad de comercio, del derecho de trabajar, y la esfera privada, todos derechos de ejercicio privado. Por otro lado, también debe existir una interpretación armónica con el derecho a la defensa en juicio, de modo de evitar que alguien sea perjudicado por una sentencia dictada en un proceso en el que no ha participado (doctrina de Fallos: 211:1056 y 215:357)*."

En tal sentido, expuso que "...*la regla general en materia de legitimación es que los derechos sobre bienes jurídicos individuales son ejercidos por su titular y ello no cambia por la circunstancia de que existan numerosas personas involucradas, toda vez que se trata de obligaciones con pluralidad de sujetos activos o pasivos, o supuestos en los que aparece un litisconsorcio activo o pasivo derivado de la pluralidad de sujetos acreedores o deudores, o bien una representación plural. En estos casos, no hay variación en cuanto a la existencia de un derecho subjetivo sobre un bien individualmente disponible por su titular. A esta categoría de derechos se refiere el primer párrafo del artículo 43 de la Constitución Nacional en que encuentra cabida la tradicional acción de amparo (cfr. considerando 10°)*".

Se destaca que la Sala V de la CNACAF, en el expediente "Federación de Obreros y Empleados de Correos y Telecomunicaciones" [9], en el marco de una acción declarativa con el objeto de la inaplicabilidad del artículo 79, inciso b), de la ley del impuesto a las ganancias (anterior numeración de las rentas provenientes de la cuarta categoría: inciso b) relación de dependencia), también le rechazó la legitimación activa y colectiva a la

ordinario", FMZ 82203891/2012/1/RH1, sentencia del 4 de agosto de 2016.

[7] CSJN, Fallos: 345:1531, en autos "Recurso de hecho deducido por el demandado en la causa CÁMARA UNIÓN ARGENTINA DE EMPRESARIOS DEL ENTRETENIMIENTO c/ EN - AFIP s/ inc. apelación", sentencia del 21 de diciembre de 2022.

[8] "SOCIEDAD RURAL DE TRES ARROYOS C/ AFIP-DGI Y PEN S/ ACCIÓN DECLARATIVA DE CERTEZA – ORDINARIO", Expediente 81000816/2006 (Ex 12.795), sentencia del 18 de junio de 2014.

[9] "FEDERACIÓN DE OBREROS Y EMPLEADOS DE CORREOS Y TELECOMUNICACIONES c/ EN-AFIP s/PROCESO DE CONOCIMIENTO", CAF 71619/2014, sentencia del 24 de abril 2018.

Federación, con expresa cita de los precedentes ya mencionados.

Particularmente, en la trama de fondo que originan estas líneas, se han expedido los Juzgados Federales Contencioso Administrativo Nros. 3[10], 8,[11] y 12[12]; y la Sala IV de la CNACAF[13], negando la legitimación activa a las distintas asociaciones con fundamentos y consideraciones de la doctrina judicial relatada.

Reiterando que la legitimación debe demostrar un derecho subjetivo o un interés legítimo propio que habilite a instar el pleito, alegar un perjuicio o lesión personal de derechos en relación a las normas que impugna.

En conclusión, si bien existe un hecho único que puede afectar a una pluralidad de sujetos, la pretensión no puede centrarse en los "efectos comunes", por cuanto el gravamen en cuestión no incide de manera homogénea sobre todos y cada uno de los sujetos cuya representación se invoca, y no se acreditó que el ejercicio individual de la acción no resulte plenamente factible para cada uno de ellos o que el acceso a la justicia del colectivo que dice representar se vería comprometido si no se admitiera la procedencia de la acción con el alcance pretendido; siendo ésta una condición que la Corte Suprema entendió ineludible para que una acción tramite como proceso colectivo.

[10] "ASOCIACION DEL PERSONAL JERARQUICO DEL AGUA Y LA ENERGIA c/ EN -LEY 27743 s/ PROCESO DE CONOCIMIENTO", Expte. 12637/2024, fallo del 15 de octubre de 2024.

[11] "UNION DEL PERSONAL CIVIL DE LA NACIÓN Y OTRO c/ EN -LEY 27743 s/AMPARO LEY 16.986", Expte. N° 14152/2024, sentencia del 10 de octubre de 2024.

[12] "ASOCIACIÓN DE PROFESIONALES DEL SANATORIO MUNICIPAL DR JULIO MÉNDEZ c/ EN-LEY 27743 s/AMPARO LEY 16.986", Expte. 12955/2024, del 11 de febrero de 2025.

[13] "UNION DEL PERSONAL CIVIL DE LA NACIÓN Y OTRO C/ EN – LEY 27743 S/ AMPARO LEY 16.986", Expte. 14152/2024, sentencia del 27 de febrero de 2025.

III. La legitimación pasiva y el consecuente fuero competente

Analizada la legitimación activa de quienes interponen acciones de clase en materia tributaria, corresponde abocarnos al estudio de la legitimación pasiva de la parte demandada en este tipo de procesos, en los cuales, específicamente, se controvierte la constitucionalidad de las modificaciones introducidas por la ley 27.743 a la cuarta categoría del impuesto a las ganancias. Tal como se explicará, la determinación de quién es el verdadero demandado incidirá directamente en el fuero competente para intervenir en el conocimiento de las acciones entabladas.

Como punto de partida, debe decirse que, en dichos casos, el *thema decidendum* sometido al conocimiento judicial es, en definitiva, determinar si las modificaciones en la aplicación del gravamen sobre los salarios de los trabajadores -representados a través de sus sindicatos, asociaciones o uniones- tienen validez constitucional en función de los derechos involucrados.

Resulta evidente que, en este tipo de acciones, lo que se discute es un tributo nacional recaudado por el Fisco también de ámbito nacional. Por lo tanto, cualquier decisión que suspenda o impida el cobro de dicho gravamen tendrá efectos significativos en el erario público y, por consiguiente, en el desarrollo de las facultades que el Legislador le ha conferido al Organismo recaudador.

En línea con lo hasta aquí explicado, el artículo 2 del Decreto 618/97 (el cual se mantiene vigente conforme lo dispuesto en el artículo 7 del Decreto 953/2024), dispone que el Fisco Nacional "*(...) será el Ente de ejecución de la política tributaria y aduanera de la Nación aplicando las normas legales*

correspondientes. Tendrá las funciones y facultades de los organismos fusionados mencionados en el artículo 1° del presente y en especial las detalladas en este artículo, sin perjuicio de las conferidas por otras normas: a) La aplicación, percepción y fiscalización de los tributos y accesorios dispuestos por las normas legales respectivas, y en especial de: 1) Los tributos que gravan operaciones ejecutadas en el ámbito territorial y en los espacios marítimos, sobre los cuales se ejerce total o parcialmente la potestad tributaria nacional".

De la normativa citada surge la competencia del Fisco Nacional en materia de recaudación y fiscalización de los tributos nacionales, entre ellos, el impuesto a las ganancias.

Asimismo, el Decreto 618/97 reglamenta las facultades del Organismo y, entre ellas, se encuentra la de representación ante la Justicia en todos los asuntos de su competencia en los que éste sea parte, o en los que se pudieren afectar sus intereses (conforme artículo 6).

Por su parte, el artículo 89 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación establece que "*[c]uando la sentencia no pudiere pronunciarse útilmente más que con relación a varias partes, éstas habrán de demandar o ser demandadas en un mismo proceso. Si así no sucediere, el juez de oficio o a solicitud de cualquiera de las partes ordenará, antes de dictar la providencia de apertura a prueba, la integración de la litis dentro de un plazo que señalará, quedando en suspenso el desarrollo del proceso mientras se cita al litigante o litigantes omitidos.*"

Trayendo la cita al tema bajo estudio, resulta patente que la *litis* sólo podrá estar correctamente integrada si el Fisco Nacional es parte del proceso, teniendo así la posibilidad de ejercer su derecho constitucional de defensa. Esto se debe a que, en última instancia, es este Organismo el que vería limitadas sus facultades recaudatorias.

Esta cuestión no es menor, ya que las sentencias dictadas en un proceso con una *litis* deficientemente integrada podrían ser declaradas nulas. Es fundamental, en este sentido, garantizar una sentencia jurídicamente válida, así como asegurar el derecho de defensa de quienes pudieran verse afectados por las decisiones adoptadas a lo largo del proceso.

En esta inteligencia, también será nula cualquier resolución a través de la cual se admita la procedencia de una medida cautelar que suspenda las retenciones en el impuesto a las ganancias sobre los salarios de los trabajadores sin que el Fisco Nacional forme parte del proceso. A este respecto, debe recordarse que, según lo prescripto por la ley 26.854 en su artículo 1, "*[l]as pretensiones cautelares postuladas contra toda actuación u omisión del Estado nacional o sus entes descentralizados, o solicitadas por éstos, se rigen por las disposiciones de la presente ley*".

El artículo 4 de dicho cuerpo normativo establece que "*[s]olicitada la medida cautelar, el juez, previo a resolver, deberá requerir a la autoridad pública demandada que, dentro del plazo de cinco (5) días, produzca un informe que dé cuenta del interés público comprometido por la solicitud.*" Como vemos, no se trata de una facultad del Juez darle traslado al Fisco Nacional para que produzca este informe antes de resolver la medida solicitada, sino de una obligación dispuesta por el Legislador.

Por ello, y como se dijo, el punto de partida es el objeto controvertido y de allí la importancia de no confundirlo, en tanto, en

el marco de estas acciones, lo que se discute es un tributo nacional diseñado por el Congreso de la Nación. En este sentido, debe quedar claro que, el hecho de que los contribuyentes revistan la calidad de trabajadores, no cambia esta situación, puesto que las relaciones y derechos laborales son tópicos ajenos a estas acciones.

En lo que a estas líneas interesa, el concepto de relación laboral se refiere exclusivamente al vínculo jurídico entre un empleado y su empleadora, en términos de derechos, deberes y condiciones de carácter netamente laboral, estando aquí incluidos los derechos salariales de los trabajadores. No obstante, el impuesto a las ganancias es ajeno a este vínculo y a los derechos laborales. Aunque los empleados deben abonar dicho tributo en caso de quedar alcanzados por el hecho imponible establecido por el Legislador, y su empleadora debe actuar como agente de retención, esta obligación es independiente de los derechos laborales, ya que se trata de un deber de naturaleza estrictamente tributaria.

En otras palabras, la controversia versa sobre una obligación jurídica tributaria que tiene al Fisco Nacional como sujeto activo (conforme lo dispuesto en los artículos 2 y 6 del Decreto 618/97), y a los trabajadores como sujetos pasivos atento a su calidad de contribuyentes del impuesto.

Esto implica que tampoco podrán revestir la calidad de demandados los empleadores de los trabajadores, en tanto éstos son meros agentes de retención del impuesto, y de allí que no tengan interés alguno en el pleito, ni una eventual sentencia de condena recaería sobre ellos o cercenaría sus facultades. Tampoco estos sujetos podrían unilateralmente disponer de un crédito del Estado Nacional, ni modificar el método de cálculo del impuesto o su percepción, pues ello sólo compete al Congreso de la Nación en virtud del principio de reserva de ley que rige en materia tributaria.

En la misma inteligencia, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sentado doctrina al decir que "*el agente de retención no integra la relación jurídica sustancial, puesto que el hecho imponible se verifica con respecto al sujeto pasivo de la retención, a quien la ley lo atribuye en modo directo, por lo que la responsabilidad que al primero se le asigna ante el incumplimiento de los deberes fiscales que le incumben, no resulta susceptible de ser dispensada con fundamento en que la retención constituye un pago a cuenta del gravamen, cuya exigibilidad como tal cesa después de vencido el término para presentar la declaración jurada del período fiscal de que se trate*"[14]. La cita es clara y nos permite arribar a la conclusión de que los empleadores, en tanto agentes de retención, no integran la relación jurídica sustancial debatida en el marco de estas acciones.

Hasta aquí se ha puntualizado el *thema decidendum* de las acciones de clase que nos convocan en el presente artículo y su incidencia en la calidad de sujeto pasivo que reviste el Fisco Nacional. Ello, en la medida en que la sentencia a dictarse podría perjudicar directamente las facultades otorgadas por vía legislativa al Organismo recaudador. También ha quedado claro que en este tipo de acciones no se discuten relaciones o derechos laborales, y que los empleadores de los trabajadores contribuyentes únicamente actúan como agentes de retención en función del deber formal que se les ha impuesto por vía legislativa.

Ahora corresponde analizar cuál es el fuero competente para abocarse al conocimiento de estas causas. Dicha competencia debe ser examinada desde el

[14] CSJN, "*Cintafón SRL s/ recurso de apelación. Impuesto réditos*", sentencia del 3/4/86.

punto de vista de la materia discutida y de la persona.

Nuestro Tribunal cimero tiene dicho que, por regla, para la determinación de la competencia corresponde atender de modo principal a la exposición de los hechos que se desprenden de los términos de la demanda[15], examinando el origen de la acción, así como la relación de derecho existente entre las partes[16]. Aplicando esta doctrina, si lo que se solicita es la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de las modificaciones en la cuarta categoría del impuesto a las ganancias dispuestas por la ley 27.743, dicha pretensión tendrá un contenido netamente tributario, en tanto es la normativa que rige en materia del impuesto a las ganancias desde su publicación en el Boletín Oficial el 8 de julio de 2024.

Pues bien, en 1950 se sancionó la ley 13.998 titulada "nueva organización de la Justicia Nacional". Conforme su artículo 45 incisos a y b, los que se mantienen vigentes a la fecha, los Juzgados Nacionales de Primera Instancia en lo Contencioso administrativo de la Capital Federal serán competentes para conocer de las causas contencioso administrativas y de las causas que versen sobre contribuciones nacionales y sus infracciones.

En autos "Alcaraz González Virginia y Otros c/ EN-M° ECONOMÍA-AFIP y otro s/ amparo Ley 16.986"[17], se debatía la competencia para conocer en una causa en la que se controvertían las retenciones en el impuesto a las ganancias sobre los haberes previsionales de los demandantes. La Corte Suprema de Justicia de la Nación, al remitir al Dictamen de la Procuradora General, afirmó que "*…en el sub examine lo relevante para la solución del caso, en el que se alega que la retención del impuesto a las ganancias que se practica sobre aquéllos vulnera los principios y garantías contenidos en la Constitución Nacional, es determinar si existe una violación a su derecho de propiedad sobre la base de la confiscatoriedad del gravamen en el caso concreto. En consecuencia, entiendo que la presente es una de las causas que versan sobre contribuciones nacionales a las que se refiere el art. 45, inc. b), de la ley 13.998. (…) por tanto, [que] este proceso debe continuar su trámite ante la justicia nacional en lo contencioso administrativo federal*".

Por su parte, la Ley 27 sancionada en 1862 prescribe en su artículo 20 que los jueces federales de las provincias serán competentes de las causas "contencioso administrativas y demás que interesen al Fisco Nacional".

Entre la vasta jurisprudencia en la que el fuero federal sienta doctrina acerca de cómo la naturaleza de la pretensión discutida define su competencia, encontramos el plenario dictado el 30 de mayo de 1978 por la entonces denominada Cámara Civil, Comercial y Contencioso Administrativo Federal. En este sentido, en el marco de la causa "Boccardo c/Banco Hipotecario Nacional", el Tribunal sostuvo: "*[q]ue, en consecuencia, cuando la parte actora ha descripto los hechos de modo suficiente para encuadrar su pretensión, se impone determinar «prima facie» si la situación jurídica se desenvuelve en la esfera del derecho administrativo o si, por el contrario, se está frente a una relación de naturaleza civil, regida por los principios propios del derecho común. Pero ello, obviamente, solo en la medida necesaria para dirimir el conflicto y sin que implique avanzar juicio*

[15] CSJN, Fallos 321:1860; 322:1387; 327:4865; 330:628, entre otros.

[16] CSJN, Fallos 328:2479; 328:2811; 330:811.

[17] CSJN. Sentencia del 15 de mayo del 2014, en remisión al Dictamen de la Procuración General de fecha 4 de febrero del 2014.

definitivo sobre cuál ha de ser, en última instancia, el régimen legal aplicable una vez definidos los hechos que han sido materia de prueba, y la entidad y proyecciones de los argumentos jurídicos expuestos por una y otra de las partes en litigio."

Así, la Cámara afirmó que "*son las normas de fondo de preponderante aplicación las que determinarán la competencia contencioso administrativa*".

En la misma inteligencia, la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, sostuvo in re "Asociación Mutual y Social de la Energía c/ E.N. -ANSES- s/ Amparo por mora" (sentencia del 14/6/07) que "*[l]a competencia del fuero contencioso administrativo aparece definida no sólo en virtud del órgano productor del acto o por la intervención en él del Estado "latu sensu" o porque se impugne un acto administrativo, sino fundamentalmente, por la subsunción del caso al derecho administrativo*".

Aquí vemos que el Tribunal de Alzada también se refiere al aspecto subjetivo, es decir, al hecho de que se encuentre involucrado un órgano estatal, pero reafirmando que el aspecto objetivo, es decir, la normativa aplicable, resulta vital a la hora de definir su competencia.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación también zanjó su criterio en diversos precedentes, entre los que cabe traer aquí a colación aquel recaído en la causa "NSS S.A. c/ Telefónica de Argentina S.A. y otro s/ medidas cautelares"[18]. En dicha oportunidad, el máximo Tribunal, al remitir al dictamen de la Procuración General, afirmó dos cuestiones fundamentales: 1) que la competencia por la materia, y en particular la federal, es improrrogable; y 2) que, cuando un órgano de la Administración Pública fuera parte del conflicto, y, cuando las normas aplicables para resolver el pleito tengan naturaleza administrativa, corresponde atribuir competencia al fuero contencioso administrativo.

A esta altura, queda claro que, dado el contenido de la ley 27.743, el fuero federal será el competente para atender los litigios que se susciten en torno a su constitucionalidad. Ello, en tanto sus disposiciones nunca podrían ser calificadas como normas de derecho común. En Ciudad de Buenos Aires, será competente la justicia Contenciosa Administrativa Federal con asiento en dicha ciudad, mientras que, en el interior del país, será competente la justicia federal con asiento en cada jurisdicción.

Ahora bien, en el marco de este análisis no resulta menos importante la competencia *rationae personae*, pues -como se dijo- es el Fisco Nacional, órgano integrante de la Administración Pública, el legitimado pasivo en estas acciones.

Tal como es sabido, la garantía de juez natural se encuentra plasmada en nuestra Constitución Nacional, artículo 18, al disponer que "*[n]ingún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa*". En el mismo sentido, el artículo 8 de la Convención Americana sobre derechos humanos (Pacto de San José de Costa Rica), ratificado por nuestro país, establece que "*[t]oda 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...*".

Lo cierto es que la competencia federal está dada por el artículo 116 de la Constitución Nacional, en tanto así lo dispone para aquellos casos en los que la Nación sea parte. En este sentido lo ha entendido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en innumerables casos al decir que

[18] CSJN, Fallos: 328:3906.

"*[c]orresponde a la competencia originaria de la Corte Suprema la causa en la que la Provincia de Santiago del Estero promueve demanda contra el Estado Nacional a fin de obtener la revocación de actos administrativos dictados por el estado local, ya que es la única forma de armonizar las prerrogativas de que gozan ambas partes, tanto el Estado local a dicha competencia (art. 117 de la Constitución Nacional) como la A.F.I.P. al fuero federal (art. 116 de la Ley Fundamental)*" (del dictamen de la Procuración General, al que remitió la Corte Suprema)[19].

Entonces, debe tenerse presente que la elección del fuero competente trasciende una cuestión meramente procesal, puesto que existen garantías y derechos de raigambre constitucional que podrían verse afectados.

Por último, el artículo 1 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación prescribe como regla que la competencia atribuida a los tribunales nacionales es improrrogable, aunque exceptúa la competencia territorial en asuntos exclusivamente patrimoniales. Sin embargo, en este caso, dicha prórroga únicamente será válida cuando es elegida por los titulares en cuyo beneficio se ha instituido.

Así, la competencia prevista en el artículo 117 de la Constitución Nacional es taxativa y no puede ser extendida por persona o poder alguno, según la doctrina sentada por la Corte Suprema Justicia de la Nación en el precedente "Sojo"[20], la que fuera también plasmada en Fallos: 270:78; 285:209; 302:63; 322:1514; 323:1854; 326:3642, entre muchos.

Otro escenario que merece ser analizado, debido a la actualidad de su debate, es aquel en el cual el empleador es una provincia o la Ciudad de Buenos Aires a través de sus organismos centralizados o descentralizados. En estos casos, adelantamos, el fuero competente también será el federal, no configurándose un supuesto de jurisdicción originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

El artículo 116 de nuestra Constitución Nacional dispone: "*[c]orresponde a la Corte Suprema y a los tribunales inferiores de la Nación, el conocimiento y decisión de todas las causas que versen sobre puntos regidos por la Constitución, y por las leyes de la Nación, con la reserva hecha en el inc. 12 del Artículo 75: y por los tratados con las naciones extranjeras: de las causas concernientes a embajadores, ministros públicos y cónsules extranjeros: de las causas de almirantazgo y jurisdicción marítima: de los asuntos en que la Nación sea parte: de las causas que se susciten entre dos o más provincias; entre una provincia y los vecinos de otra; entre los vecinos de diferentes provincias; y entre una provincia o sus vecinos, contra un Estado o ciudadano extranjero.*"

Por su parte, del artículo 117 se lee: "*[e]n estos casos la Corte Suprema ejercerá su jurisdicción por apelación según las reglas y excepciones que prescriba el Congreso; pero en todos los asuntos concernientes a embajadores, ministros y cónsules extranjeros, y en los que alguna provincia fuese parte, la ejercerá originaria y exclusivamente.*"

Observamos que esta última frase ha generado algunas confusiones en la práctica, en tanto hay quienes han considerado que, si el empleador es una provincia o la Ciudad de Buenos Aires a través de alguno de sus organismos, estaríamos ante un supuesto de jurisdicción originaria del Tribunal cimero. Esto es equivocado y la explicación sigue la línea de

[19] CSJN, Fallos: 332:2776

[20] CSJN, Fallos: 32:120.

lo que ya hemos desarrollado en los párrafos precedentes: en esos casos, los organismos provinciales o de la Ciudad actúan como agentes de retención, pero no son los verdaderos legitimados pasivos del pleito.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha encargado de explicar en sus distintos precedentes que la calidad de "parte" a la que refiere la Constitución Nacional no depende de la voluntad de los litigantes, sino del examen de la realidad jurídica (conforme Fallos 311:879 y 1822). De allí que la elección de dichos organismos como parte demandada por los sindicatos, asociaciones o uniones no los convierte en los verdaderos legitimados pasivos, ni ello da lugar a la jurisdicción originaria del Tribunal.

Así, nuestra Corte ha afirmado que "*[a] fin de que una provincia pueda ser tenida como parte y proceda la competencia originaria de la Corte -art. 117 de la Constitución Nacional-, es necesario que ella participe nominalmente del pleito -ya sea como actora, demandada o tercero- y sustancialmente, es decir, que tenga en el litigio un interés directo, de tal manera que la sentencia que se dicte le resulte obligatoria, calidad de parte que debe surgir, en forma manifiesta, de la realidad jurídica, más allá de la voluntad de los litigantes en sus expresiones formales, pues lo contrario importaría dejar librado al resorte de éstos la determinación de esa instancia originaria*."[21]

Es justamente la falta de participación sustancial en el litigio la que elimina la posibilidad de que las provincias o la Ciudad de Buenos Aires puedan ser consideradas parte y que, por ende, se cumpla con el supuesto de jurisdicción originaria de la Corte previsto en el artículo 117 de nuestra Carta Magna.

La Procuración General de la Nación se ha expedido sobre este asunto en su dictamen emitido el 29/4/24 en el marco del expediente CSJ 5150/2021. Si bien el escenario fáctico involucrado en dicho Dictamen difiere del de las acciones aquí abordadas, lo cierto es que en él también se discutía una norma de carácter federal: "*(...) los allí actores plantearon la inconstitucionalidad del decreto 241/21 del Poder Ejecutivo Nacional, por medio del cual –en cuanto aquí interesa– se dispuso para el aglomerado denominado Área Metropolitana de Buenos Aires (AMBA) la suspensión del dictado de clases presenciales y las actividades educativas no escolares presenciales en todos los niveles y en todas sus modalidades, desde el 19 de abril hasta el 30 de abril de 2021, inclusive (art. 2º, último párrafo)*.

En tales condiciones, a mi modo de ver, el alcance de tales pretensiones no permite atribuirle a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires el carácter de parte adversa, pues el objeto de los litigios demuestra que es el Estado Nacional el único sujeto pasivo legitimado para integrar la relación jurídica sustancial que da base a aquellas, pues es quien tiene un interés directo en el pleito y sería el alcanzado por las sentencias que recaigan en aquellos autos."

Al respecto, la Corte tiene dicho en Fallos: 339:1732 que, cuando el alcance de la pretensión determina que el Estado Nacional es el único que resultaría obligado y con posibilidades de cumplir con el mandato restitutorio del derecho que se denuncia como violado, en el supuesto de admitirse la demanda, la competencia corresponde a la justicia federal.

Sobre ello, la Procuración sostuvo en el Dictamen mencionado y emitido en el año 2024: "*Por el contrario, las actoras de las respectivas actuaciones no logran individualizar ni concretar los hechos o las omisiones de carácter antijurídico en que*

[21] CSJN en remisión al Dictamen de la Procuración, Fallos: 330:4804.

habrían incurrido las autoridades del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, de los que se derive el alegado daño que ellos intentan evitar mediante la promoción de sus demandas, por lo que no se advierte que el GCBA esté sustancialmente demandado en esas causas, esto es, que tenga un interés directo en dichos pleitos que surja en forma manifiesta de la realidad jurídica expuesta.

En tales condiciones, el alcance de las pretensiones determina que el Estado Nacional es el único que resultaría obligado y con posibilidades de cumplir con el mandato restitutorio del derecho que se denuncia como violado, en el supuesto de admitirse las demandas (doctrina de Fallos: 339:1732, consids. 9° y 10, y sus citas)."

No resulta ocioso señalar que lo hasta aquí estudiado nos permite concluir que tampoco serán competentes las jurisdicciones locales atento a la patente naturaleza federal de las normas que se ponen bajo la lupa del juzgador.

Cabe preguntarnos, entonces, qué sucede con las medidas cautelares dictadas por jueces notoriamente incompetentes, como podría ser el caso de los jueces locales o laborales en la Ciudad de Buenos Aires, que pudieran disponer la suspensión de una ley de naturaleza federal como lo es la Ley del impuesto a las ganancias.

Si bien el artículo 2 inciso 2 de la ley 26.854 prevé la posibilidad de que existan medidas cautelares dictadas por un juez incompetente, lo cierto es que esta circunstancia no podría aplicarse al presente tema. En este entendimiento, dicha norma establece que "*[l]a providencia cautelar dictada contra el Estado nacional y sus entes descentralizados por un juez o tribunal incompetente, sólo tendrá eficacia cuando se trate de sectores socialmente vulnerables acreditados en el proceso, se encuentre comprometida la vida digna conforme la Convención Americana de Derechos Humanos, la salud o un derecho de naturaleza alimentaria. También tendrá eficacia cuando se trate de un derecho de naturaleza ambiental.*"

Como vemos, la discusión en torno a las modificaciones en el impuesto a las ganancias no cumple con ninguno de estos supuestos excepcionales.

Aún si se quisiera forzar la creencia según la cual aquí estarían involucrados derechos de naturaleza alimentaria, lo que no compartimos, el autor Alsina sostiene que la medida solo es válida cuando la incompetencia no resulte manifiesta, porque en caso contrario la diligencia es nula[22]. De allí la relevancia de prestar especial atención a quién es el magistrado competente para atender en estos casos.

Llegados a este punto, no cabe más que concluir que el fuero competente es el federal con asiento en la Ciudad de Buenos Aires o en las distintas provincias, según corresponda. Y que, por el contrario, no lo será el fuero laboral -en tanto no se discuten aquí derechos o relaciones laborales-, local -la norma controvertida tiene naturaleza federal-, ni la Corte Suprema de Justicia de la Nación en su jurisdicción originaria, por no configurarse un supuesto previsto en el artículo 117 de la Constitución Nacional.

IV. Enhebrando conclusiones

A modo de cierre que, en este caso, no equivale a concluir el trabajo, sino a mostrar los bemoles que se han suscitado en torno a la modificación introducida por la ley

[22] Alsina, Hugo. *Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal*, Buenos Aires, Ediar, 1962, T. 5, p. 459.

27.743 en cuanto a la diversidad y variopinto de las cuestiones procesales que traen los litigios entablados, hacemos hincapié en lo que sigue.

Nuestra Corte Suprema considera que no puede reconocerse legitimación activa para representar derechos individuales en materia tributaria, enteramente divisibles, de sus miembros, sin que concurran los presupuestos establecidos en "Halabi" para habilitar la procedencia de una acción colectiva. Entre ellos, destacamos dos relevantes: que el interés individual considerado aisladamente no justifique la promoción de una acción o, dicho de otro modo, que el ejercicio individual de la acción no aparezca plenamente posible en atención a la entidad de las cuestiones planteadas (que no se vea comprometida la garantía de acceso a la justicia); y que la pretensión esté concentrada en los "efectos comunes" para toda la clase de los sujetos afectados.

Por ello, entendemos que resulta imposible demostrar en estos casos que el impuesto afecta por igual al colectivo de los sujetos que integran el grupo que se pretende representar, porque, simplemente, el gravamen en cuestión no incide de manera homogénea sobre todos y cada uno de los sujetos; máxime si se tiene en cuenta las especiales características del impuesto a las ganancias, cuya ley establece para las personas humanas una mecanismo liquidatorio que contempla un mínimo no imponible y distintas deducciones personales naturalmente diferente en cada sujeto.

Creemos valioso traer a colación la opinión del profesor Pablo Revilla[23], el que ha remarcado que no será posible interponer el tipo de acciones aquí estudiadas para cuestionamientos que requieren hecho y prueba. Justamente, este autor brinda como ejemplo la impugnación del impuesto a las ganancias por confiscatorio, aunque como consecuencia de la imposibilidad de computar el ajuste por inflación.

Por otra parte, si nos posicionamos en la vereda de la legitimación pasiva, creemos fundamental que el Fisco Nacional sea parte del proceso, ya que es este organismo el que tiene a su cargo la recaudación y fiscalización del impuesto aquí estudiado. Así, será importante asegurar el correcto ejercicio de su derecho constitucional de defensa, puesto que cualquier decisión que afecte el cobro del impuesto a las ganancias tendría un impacto directo sobre el erario público y las facultades del ente recaudador.

También, debe recordarse que, en este tipo de controversia, se discute una obligación de exclusivo contenido tributario, y no derechos laborales, por lo que los empleadores, como meros agentes de retención, no tendrán legitimación para ser demandados en este tipo de proceso.

Del lado práctico, en el hipotético supuesto de admitir las medidas cautelares y acciones iniciadas por el colectivo –asociaciones, mutuales, sindicatos- debería tenerse presente la dificultad liquidatoria propia y característica del gravamen, de acuerdo a cada contribuyente, que recae en cabeza del agente de retención (empleador).

Este punto nos permite concluir, además, que el fuero competente para conocer de estas causas es el fuero contencioso administrativo federal con asiento en la Ciudad de Buenos Aires, y el fuero federal con competencia en las demás jurisdicciones del país. Ello, en tanto se discute un tributo nacional, recaudado por el Fisco, también nacional, y regulado a través de normas de naturaleza federal.

[23] Revilla, Pablo José María. "El acceso al control de constitucionalidad en materia tributaria y sus limitaciones" en *Revista Pensar en Derecho N° 21*, Ciudad de Buenos Aires, Editorial EUDEBA, año 2022, pág. 23 y sgtes.

Por último, las presentes líneas relativas al aspecto procesal del tema, no implica, claro está, menoscabar la garantía de defensa en juicio, ya que subsiste el derecho de cada habitante de la Nación para acudir al amparo jurisdiccional cuando se vean lesionados o restringidos ilegalmente sus derechos constitucionales de modo que exija reparación (por ejemplo, en la posible repetición o reliquidación impositiva). Así lo ha sostenido el Tribunal, desde antiguo, cuando el desenvolvimiento de los poderes políticos afectó esas garantías y sin que esa protección haya implicado ejercer, por sí mismo, las facultades de otro poder (Fallos: 179:98; 185:12; 194:428; 195:250; 310:991; 312:451 y 321:1252, entre muchos otros).

NUEVOS SUPUESTOS LEGALES DE INEXIGIBILIDAD DEL AGOTAMIENTO PREVIO DE LA INSTANCIA ADMINISTRATIVA. SU PROYECCIÓN AL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

Lucas Gutierrez

I. Introducción

La denominada Ley de Bases y Puntos de Partida para la Libertad de los Argentinos (en adelante, la "ley de bases" o "ley de reforma") ha implicado una reconfiguración normativa de notable alcance, afectando múltiples regímenes jurídicos entre los que se incluye, de forma significativa, la ley 19.549, Ley Nacional de Procedimientos Administrativos (LPA).

Entre las modificaciones introducidas, algunas merecen especial atención por haber restringido ciertas prerrogativas tradicionales del Estado, ampliando con ello los márgenes para el control judicial de la actividad administrativa en el ámbito federal.

En este trabajo me propongo analizar, en particular, el nuevo régimen de excepciones al principio de agotamiento de la vía administrativa como condición para acceder a la instancia judicial y su proyección específica sobre el procedimiento tributario.

Esta influencia se deriva, en primer término, por el carácter de norma supletoria que reviste la LPA en el procedimiento tributario, de acuerdo con lo que expresamente dispone el artículo 116 de la ley 11.683. Pero fundamentalmente, en la medida en que -fuera de supuestos particulares como la apelación judicial de la sanción de clausura (art. 77, LPT), el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación o el amparo por mora (arts. 144 y 159, LPT)–, para la impugnación judicial de los actos dictados por la Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA) resultan directamente aplicables las disposiciones de la LPA, concretamente las contenidas en su Título IV.

II. Presentación y antecedentes del tema

El Título IV de la LPA establece, como regla general, que los particulares no pueden entablar demanda judicial contra el Estado sin haber planteado previamente su pretensión por la vía administrativa correspondiente.

Se trata, en efecto, de una condición de procedencia de la acción contenciosa que opera como "llave" de acceso a la instancia judicial, una vez agotado el trámite administrativo sin una solución favorable al administrado.

El origen de esta exigencia se remonta al siglo XIX, aunque su significado y funcionalidad han variado sustancialmente desde entonces. En los inicios de nuestra organización jurídico-institucional, no se concebía que el Estado pudiera ser demandado por un particular. Persistían aún las huellas del sistema inquisitivo, donde el Estado, en su carácter de soberano, se hallaba exento de comparecer como parte en un proceso judicial promovido por un administrado.

La ausencia de previsiones normativas claras sobre este punto motivó la intervención de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en sus primeros años de funcionamiento[1]. En diversos precedentes, el alto tribunal sostuvo que para poder demandar al Estado era necesario contar

[1] Fallos 1:317 "Vicente Seste y Antonio Seguich c. el Gobierno Nacional" del 29/09/1864.

con su consentimiento, expresado a través de una autorización legislativa otorgada por el Congreso de la Nación.[2]

A partir de esa doctrina jurisprudencial surge el primer antecedente normativo en la materia: la ley 675 del año 1874, mediante la cual el Congreso autorizó a un particular a iniciar demanda contra el Estado Nacional. Según apunta Bielsa, la finalidad de esta práctica era permitir que el Congreso ejerciera un control directo sobre los reclamos presentados contra la Nación.

Sin embargo, ese mecanismo resultó ineficiente en la práctica, lo que llevó a la sanción de la ley 3952 en el año 1900, que institucionalizó un régimen general para las demandas contra el Estado Nacional, delegando dicha función en el Poder Ejecutivo. No obstante, esta ley sólo resultaba aplicable cuando el Estado actuaba como sujeto de derecho privado, excluyendo los casos en que lo hacía en ejercicio de su poder público[3].

Esa limitación fue finalmente superada con la sanción de la ley 11.634, que amplió el ámbito de aplicación de la ley 3952 a todo tipo de reclamos civiles contra el Estado. Esta nueva normativa reemplazó la antigua necesidad de obtener venia legislativa por un sistema de reclamo administrativo previo ante el Poder Ejecutivo (cfr. art. 1°).

De esta manera y con el paso del tiempo, este mecanismo –que inicialmente había nacido como un instrumento de control político ejercido por el Congreso– fue transformándose en un requisito procesal de admisibilidad para la acción contencioso-administrativa, encontrando su consagración definitiva en la ley 19.549.

La legitimidad de esta exigencia ha sido justificada, tanto por la jurisprudencia de la Corte Suprema como por parte de la doctrina, en la necesidad de propiciar una instancia previa de carácter conciliatorio, que permita a la administración revisar sus propios actos, corregir posibles errores y ejercer un control interno de legalidad sobre lo actuado por sus órganos inferiores (cfr. CSJN, Fallos: 332:1629; 324:3335; 314:725; 311:689; 297:37).[4]

En definitiva, a través de este instituto se busca (i) producir una etapa conciliatoria anterior al pleito, (ii) dar a la administración la posibilidad de revisar el caso, salvar algún error y (iii) promover el control de legitimidad de lo actuado, antes de llevar al Estado a juicio.[5]

Sin embargo, la doctrina administrativista ha sido, en general, crítica respecto de la obligatoriedad del reclamo administrativo previo. Muchos autores sostienen que esta exigencia debería ser optativa para el particular, en tanto y en cuanto, en la práctica, no suele traducirse en un verdadero espacio de revisión o conciliación. Por el contrario, muchas veces opera como un obstáculo formal que entorpece el acceso a la justicia, dado que son excepcionales los casos en los que la

[2] Ver Pozo Gowland, Héctor "Cambios en el contencioso administrativo federal. El reclamo administrativo." El Derecho – Revista de Derecho Administrativo, Tomo 2000/2001, 556, ED-DCCLXVII-531

[3] Pozo Gowland, Héctor "Cambios en el contencioso administrativo federal. El reclamo administrativo." El Derecho – Revista de Derecho Administrativo, Tomo 2000/2001, 556, ED-DCCLXVII-531.

[4] Ver Perrino, Pablo y De la Riva, Ignacio "Las vías previas administrativas y el acceso a la jurisdicción contencioso administrativa" en "Procedimiento Administrativo", Dir. Héctor Pozo Gowland y otros, t II, p. 459 y sgtes., La Ley.

[5] Vicenti, Rogelio "Reformas de la ley de bases en materia de reclamo administrativo previo", en Bases para la libertad en el derecho administrativo argentino: http://www.derecho.uba.ar/docentes/libro-bases-para-la-libertad-celeste.php

administración ejerce el autocontrol que teóricamente justificaría la existencia de esta etapa.[6]

Desde esta perspectiva, se ha señalado que el operador jurídico debe interpretar el requisito del reclamo previo en el sentido más favorable al acceso a la jurisdicción y a la tutela judicial efectiva. Cualquier otra lectura lo convertiría en una traba irrazonable, contraria a los principios que rigen el debido proceso y el control judicial de la legalidad de los actos administrativos.[7]

III. El reclamo administrativo previo y el agotamiento de la vía administrativa. El sistema de la LPA

Con la sanción del decreto-ley 19.549, se consolidó definitivamente un sistema según el cual el particular que pretendía cuestionar la actuación estatal debía, como regla general, dirigirse previamente ante la autoridad administrativa. Solo una vez cumplidos ciertos presupuestos, en especial los plazos legales, quedaba habilitada la instancia judicial.

Este esquema, conforme al desarrollo sistemático propuesto por Balbín, se estructura en dos vías diferenciadas según el objeto de la pretensión que el particular puede hacer valer:

a) **la vía del reclamo administrativo previo** regulada en el artículo 30 de la LPA, destinada a canalizar pretensiones dirigidas a cuestionar omisiones de la administración, es decir, supuestos en los que el Estado no ha cumplido con una obligación a su cargo.

b) **la vía recursiva**, aplicable cuando el objeto de la pretensión es la impugnación de actos administrativos. Esta a su vez comprende dos variantes:

- (b.1) la impugnación de actos administrativos de alcance particular, regulada en el artículo 23 de la LPA,
- (b.2) la impugnación de actos de alcance general, denominada “reclamo impropio”, prevista en el artículo 24 de la misma ley.

En función del objeto del planteo, el particular deberá optar por una u otra vía como condición necesaria para acceder posteriormente a la instancia contencioso-administrativa.

Si se trata de una impugnación de un acto administrativo, se deberá agotar la vía recursiva interponiendo los recursos pertinentes. Por el contrario, si no existe acto administrativo alguno —particular o general—, y lo que se pretende es el reconocimiento de un derecho subjetivo o interés legítimo, corresponderá formular el reclamo previo regulado en el artículo 30.

Un aspecto relevante para mencionar es que, antes de la reforma introducida por la Ley de Bases, el artículo 31 de la LPA, de conformidad con lo establecido por la ley 25.344, determinaba que ambas vías eran excluyentes entre sí. Así, si la administración rechazaba un reclamo, el administrado no podía impugnar ese rechazo mediante los recursos administrativos previstos para los actos particulares.

Este esquema ha sido modificado sustancialmente por la reciente reforma. El nuevo texto del artículo 31 de la LPA, establece que, si la administración rechaza

[6] Farah, Mario Rejtman “La ley de bases y el procedimiento administrativo: una oportunidad perdida” en Bases para la libertad en el derecho administrativo argentino: http://www.derecho.uba.ar/docentes/libro-bases-para-la-libertad-celeste.php

[7] Ver Balbín, Carlos F. “Manual de Derecho Administrativo”, tercera edición, p. 525 y sgtes., La Ley.

el reclamo, el particular podrá optar, según lo que considere más adecuado para la defensa de sus derechos, entre interponer los recursos administrativos o bien promover directamente la demanda judicial.

En resumen, tanto el instituto del reclamo administrativo previo como el del agotamiento de la vía recursiva constituyen presupuestos de admisibilidad de la demanda judicial. Sin embargo, esta exigencia no es absoluta pues la propia la LPA admite una serie de excepciones, que se han ampliado o reducido reformas legislativas mediante.

Algunas reformas legislativas ampliaron estas excepciones para facilitar el acceso al control judicial de la actividad administrativa (como fue el caso de la ley 21.686), mientras que otras las restringieron (como ocurrió con la ley 25.344, vigente hasta la reciente sanción de la Ley de Bases). A estas excepciones legales deben sumarse aquellas de origen jurisprudencial, que derivan directamente de la garantía constitucional y convencional de tutela judicial efectiva y del principio *in dubio pro actione*, ampliamente reconocido en la materia.

IV. Nuevos supuestos de excepción al requisito del agotamiento de la instancia administrativa incorporados por la ley de bases. Su proyección al procedimiento tributario

La reforma introducida por la ley de bases no alteró el principio general que exige el agotamiento de las vías administrativas previas, sea mediante reclamo administrativo (art. 30) o por la vía impugnativa frente a actos de alcance individual o general (arts. 24 y 25). Sin embargo, sí amplió el conjunto de situaciones en que este requisito no resulta exigible para promover una demanda judicial contra actos estatales que se consideran ilegítimos.

En línea con ello, la reforma retoma, en buena medida, el esquema de excepciones vigente con anterioridad a la ley 25.344 —que había restringido considerablemente las causales eximentes[8]—, aunque adopta una nueva sistemática expositiva para abordar el asunto.

Entre los nuevos supuestos y en cuanto aquí nos interesa, destaca la reincorporación de la excepción por "ritualismo inútil", permitiendo la vía judicial directa si el trámite administrativo carece de eficacia cierta.

En tal sentido, el inc. c) del art. 32 establece que no será exigible el reclamo previo cuando: *"Mediare una clara conducta del Estado que haga presumir la ineficacia cierta del procedimiento, transformando el reclamo previo en un ritualismo inútil."*

Esta excepción al reclamo previo tiene una larga trayectoria en la jurisprudencia, especialmente de la Corte Suprema que, en

[8] a) el reclamo por responsabilidad extracontractual (art. 32), a lo que la ley de bases añade el reclamo por la responsabilidad contractual.
b) cuando se trate de repetir lo pagado al Estado en virtud de una ejecución o repetir un gravamen pagado indebidamente (art. 32). Al respecto, considero que esta norma se aplica a tributos cuya fiscalización y recaudación no se rige por la ley 11.683, caso contrario, se deberá seguir el procedimiento especial reglado en su art. 81. No obstante, esta última norma aporta la misma solución (inexigibilidad del reclamo previo ante el organismo recaudador) si el pago del tributo que el contribuyente pretende repetir fue realizado a instancias de un juicio de ejecución fiscal, pues en tal caso configura un pago a requerimiento, no siendo necesario realizar en este supuesto el referido reclamo previo.
c) los hechos (art. 25, inciso d) y art. 32).
d) las vías de hecho (art. 23, inciso d y art. 25, inciso d).
e) si se configura el instituto del silencio de la administración (art. 23, inciso c).

numerosos precedentes, entendió que resultaba un excesivo rigorismo formal la denegación del acceso a la instancia judicial por la omisión de cumplimiento de un recaudo formal si en el caso concreto resultaba inoperante o si implicaba una lesión a la garantía de la defensa en juicio consagrada en el art. 18 de la Constitución Nacional.[9]

Aun así, considero muy saludable la reincorporación de esta causal en el texto de la ley, pues contribuirá a minimizar controversias procesales relacionadas con la habilitación de la instancia judicial, evitando dilaciones innecesarias que provocaban un dispendio judicial innecesario y el avance normal del proceso.

En lo que respecta a la materia tributaria, estas modificaciones tienen singular influencia, por ejemplo, en las demandas de repetición de tributos (arts. 81 y ss. de la ley 11.683), tema donde la jurisprudencia ya había admitido su procedencia sin reclamo administrativo previo en los casos en que el pago se efectuó espontáneamente y el fundamento de la repetición radicaba en la inconstitucionalidad del gravamen ante la inadmisibilidad del ejercicio del control negativo de constitucionalidad por parte de la Administración.[10]

En consecuencia, si el contribuyente pretende repetir el pago de un tributo que considera inconstitucional, podrá promover la demanda contenciosa prevista en el primer párrafo del art. 81 de la ley 11.683 ante la justicia del fuero contencioso administrativo federal o ante los juzgados federales del interior del País, según cual sea el domicilio fiscal del contribuyente[11].

Cabe subrayar que la posibilidad que asiste al contribuyente de omitir el reclamo previo para acceder a la instancia judicial no mengua las facultades de fiscalización y verificación del organismo recaudador, ya que al momento de contestar la demanda que traba la litis, el fisco tendrá la oportunidad de proponer los fundamentos jurídicos y pruebas que entienda apropiadas para sostener la legitimidad de la obligación tributaria que recaudó, sin que pueda alegarse que se menoscaban dichas facultades.

En este sentido, resulta de interés el fallo de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, sala III, en la causa “Banco BMA S.A.U. (ex Banco Itaú Argentina S.A.) c. DGI”, del 1/11/2024, donde se confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal que hizo lugar a un recurso por retardo de repetición (art. 81 LPF) fundado en la confiscatoriedad del impuesto a las ganancias del año 2018.

En este caso, el fisco había objetado la sentencia del TFN argumentando que no podía suplirse la fiscalización mediante

[9] Esta doctrina jurisprudencial ha sido aplicada, por ejemplo, en el conocido caso “Gasparri y Cia.” donde la Corte determinó que si la Dirección General Impositiva tuvo, por medio de un funcionario que revestía el carácter de juez administrativo, la oportunidad de revisar el caso contando para ello con el pertinente dictamen jurídico, la exigencia de un nuevo reclamo en el que se reitere el planteo ya desestimado por el organismo fiscal, importaría una decisión de injustificado rigor formal en aras de un ritualismo que llevaría, además, a un ilógico dispendio administrativo y jurisdiccional.

[10] Cfr. C.Nac.Cont.Adm.Fed., sala II, 28/7/1987, “Maciel, Martha S.”, “Finocchio, Dora E. v. DGI”, ED del 31/5/1988, fallo 40.775; íd., sala IV, 22/9/1992, en “Volper, Ana María v. Estado nacional”.

[11] Cfr. C.Nac.Cont.Adm.Fed., sala IV, autos “Dass Suarez S.A. C/ EN-DGA s/ Proceso de Conocimiento” (Expte 50129/2019) del 18/11/2021, sostuvo que *“En la causa teniendo en cuenta que mediante la presente acción declarativa la actora pretende que se declare la inconstitucionalidad del decreto 332/19 y, en consecuencia, se ordene la restitución de las sumas oportunamente abonadas, resulta improcedente exigir el agotamiento de la instancia administrativa, razón por la que corresponde rechazar el recurso intentado y confirmar la decisión apelada.”*

prueba pericial contable, porque es el procedimiento legal para controlar el pago del tributo y la supuesta confiscatoriedad alegada por la actora.

Sin embargo, la cámara ratificó -citando la opinión de Giuliani Fonrouge- que la interposición del recurso habilita la jurisdicción del Tribunal Fiscal, cesando en consecuencia la potestad administrativa del organismo recaudador.

En resumen, si bien la ley 11.683 es una norma especial que no contempla expresamente este tipo de acceso judicial directo, la nueva redacción de la LPA actúa como un complemento esencial, reforzando la garantía de la tutela judicial efectiva, en línea con la jurisprudencia dictada en la materia.

La ley de bases también incorpora en los arts. 23 y 24 nuevos supuestos de dispensa del agotamiento de la instancia administrativa.

Se establece así que no es obligatorio recurrir actos de alcance individual cuando: (i) la impugnación se funda exclusivamente en la inconstitucionalidad o invalidez de la norma legal o superior aplicada por el acto; o (ii) cuando se configure un supuesto de ritualismo inútil. Esta doble excepción plasma el criterio de que no debe exigirse el agotamiento administrativo cuando el procedimiento carezca de razonabilidad o eficacia.

Como se podrá apreciar, la reformada LPA nuevamente menciona como excepción el supuesto del ritualismo inútil, y entiendo que lo hace de esta manera no solo con el propósito de respetar un orden sino principalmente para despejar cualquier duda que pudiese caber sobre su aplicación.

Por su parte, aunque la primera de las causales podría considerarse incluida dentro del concepto de ritualismo inoperante, su incorporación expresa es valorable, ya que aporta claridad normativa y contribuye a afianzar la seguridad jurídica.

La influencia de esta modificación en el procedimiento tributario es significativa, especialmente para los actos de alcance particular dictados por la administración fiscal que no impliquen determinación de tributos, imposición de sanciones o resoluciones sobre reclamos de repetición, los cuales deben recurrirse por el art. 74 del decreto 1397/79, reglamentario de la ley 11.683.[12]

En efecto, si el fisco rechaza el recurso previsto en esa norma, se agota la instancia administrativa, habilitándose la acción judicial de acuerdo con el art. 23 LPA. Pero si la impugnación versa exclusivamente

[12] Dice este precepto que "*Cuando en la ley o en el presente reglamento no se encuentre previsto un procedimiento recursivo especial, los contribuyentes o responsables podrán interponer contra el acto administrativo de alcance individual respectivo, dentro de los quince (15) días de notificado el mismo, recurso de apelación fundado para ante el Director General, debiendo ser presentado ante el funcionario que dictó el acto recurrido.*
Los actos administrativos de alcance individual emanados del Director General podrán ser recurridos ante el mismo, en la forma y plazo previsto en el párrafo anterior.
El acto administrativo emanado del Director General, como consecuencia de los procedimientos previstos en los párrafos anteriores, se resolverá sin sustanciación y revestirá el carácter de definitivo pudiendo sólo impugnarse por la vía prevista en el artículo 23 de la Ley N° 19.549.
En todos los casos será de aplicación lo dispuesto por el artículo 12 de la Ley N° 19.549, debiendo el Director General resolver los recursos, previo dictamen jurídico, en un plazo no mayor de sesenta (60) días contados a partir de la interposición de los mismos.
El Director General podrá determinar qué funcionarios y en qué medida lo sustituirán en las funciones a que se hace referencia en el párrafo tercero del presente".

sobre la inconstitucionalidad de la norma aplicada, ya no será exigible el agotamiento administrativo. En tal caso, el contribuyente podrá optar -según lo que se considere más adecuado para la defensa de los derechos vulnerados- por la vía judicial directa mediante demanda contenciosa, planteando la invalidez del acto particular y como pretensión refleja o indirecta, la declaración de inconstitucionalidad de la normativa superior que este aplica.

Este nuevo escenario es particularmente relevante atento a que, en los últimos años, proliferaron resoluciones generales de la ARCA de gran impacto en el patrimonio de contribuyentes y responsables, de ostensible inconstitucionalidad. Ejemplos recientes incluyen: la creación de anticipos extraordinarios del impuesto a las ganancias para contribuyentes sin impuesto determinado (RG 5391/2023); restricciones para compensar saldos a favor (RG 3175/2011); y limitaciones para acceder a certificados de no percepción de impuestos aun si el contribuyente posee saldo a favor (RG 5339/2023).

Cabe destacar que esta alternativa procesal coexiste con otras vías potencialmente idóneas para cuestionar la constitucionalidad de normas reglamentarias o leyes del Congreso, como la acción declarativa de certeza o de inconstitucionalidad (art. 322 CPCC) y el amparo (ley 16.986 y 43 de la CN). La elección de una u otra dependerá de la estrategia procesal que el contribuyente estime más conveniente para proteger sus derechos.

Estas mismas excepciones al requisito de agotamiento de la vía administrativa resultan aplicables cuando se pretende impugnar una resolución general dictada por la ARCA. En tal supuesto, el contribuyente o responsable afectado podría optar por interponer un reclamo impropio conforme a lo previsto en el artículo 24 de la LPA —que, en los hechos, reviste la naturaleza de un verdadero recurso administrativo— o bien promover directamente la vía contenciosa judicial, siempre que el planteo tenga como fundamento principal la inconstitucionalidad de la norma en cuestión o se trate de algún otro supuesto de ritualismo inútil.[13]

Como dijimos, la ruta procesal que el sujeto pasivo elija al efecto dependerá de cuál considere mejor o más idónea para la tutela y protección de sus derechos.

Finalmente, merece considerarse si estas nuevas excepciones permiten impugnar directamente en sede judicial actos de determinación de oficio sin efectuar el pago del impuesto.

La Corte Suprema, en el precedente “Compañía de Circuitos Cerrados” (Fallos 333:161), rechazó esta posibilidad para quienes optaron por el recurso de reconsideración previsto en el art. 76, inc. a, de la ley LPT, concluyendo que si se rechaza este recurso no queda más remedio que abonar el impuesto intimado con sus accesorios (*solve et repete*) y promover la demanda contenciosa de repetición en los términos del art. 81 de la LPT.

En esa oportunidad, la Corte rechazó el planteo de inconstitucionalidad del *solve et repete* con fundamento en que el contribuyente se sometió voluntariamente a la vía recursiva del art. 76, inc. a, cuando

[13] Sin perjuicio de ello, es útil tener presente lo que dispone el párrafo final del art. 24, inc. b, en cuanto a que, la falta de impugnación directa de un acto de alcance general, o su eventual desestimación, no impedirán la impugnación de los actos de alcance particular que le den aplicación. Asimismo, la falta de impugnación de los actos de alcance particular que apliquen un acto de alcance general, o su eventual desestimación, tampoco impedirán la impugnación de éste, sin perjuicio de los efectos propios de los actos de alcance particular que se encuentren firmes.

tenía la opción de acudir por recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal -cuya interposición también posee efectos suspensivos sobre la intimación de pago que contiene la resolución determinativa- para obtener la revisión del acto.[14]

Sin perjuicio de ello, tal doctrina jurisprudencial merece ser reexaminada a la luz de la reciente reforma. Si la impugnación del acto de determinación se basa exclusivamente en la inconstitucionalidad del tributo y el Tribunal Fiscal no puede pronunciarse sobre esa cuestión (art. 185 de la LPT[15]), correspondería habilitar la instancia judicial sin exigir el agotamiento previo. A su vez, para cumplir con la exigencia procesal del pago previo el contribuyente podría ofrecer garantías (como un seguro de caución) en sustitución del *solve et repete*, preservando el interés fiscal sin sacrificar el derecho de acceso a la justicia.[16]

Naturalmente, esta vía procesal no paraliza el carácter ejecutivo del acto impugnado, por lo que será necesario solicitar medidas cautelares para evitar su ejecución. Si bien se trata de un camino complejo para el contribuyente, merece ser considerado en el nuevo contexto normativo, en aras de fortalecer las garantías de tutela judicial efectiva.

Ampliando aún más esta perspectiva, no debería tampoco erigirse obstáculo alguno a la habilitación de la instancia judicial si, frente a un acto administrativo cualquiera de la ARCA que exprese la aplicación de un tributo que se considera inconstitucional, el contribuyente lo impugna mediante demanda contenciosa y plantea en dicha acción su cuestionamiento a la validez constitucional de la ley que se aplica.

Claro es que, en contraste con esta opción, la acción declarativa de inconstitucionalidad ofrece mayores garantías para satisfacer esta pretensión procesal en tanto presenta requisitos de procedencia más flexibles (inexistencia de plazos) y permite acreditar la existencia de un caso o causa aun sin un acto concreto de aplicación del tributo, siempre que exista un contexto normativo que permita anticipar razonablemente su aplicación inminente.[17]

En suma, lo esencial es que esta nueva regulación del tema introduce una vía válida para el acceso a la jurisdicción,

[14] En el Considerando 8° del fallo, el alto tribunal dijo *"Que en las indicadas circunstancias se extrae, como primera conclusión, que la tacha de inconstitucionalidad de esa norma, en cuanto establece el principio solve et repete deriva de la propia conducta discrecional de la actora, en tanto, el mismo ordenamiento legal ponía en sus manos otro medio de impugnación que no requería el previo pago del gravamen. De tal manera, al haber optado por el recurso de reconsideración previsto en el inc. a del art. 76, renunció a la posibilidad de recurrir lo resuelto por el organismo recaudador sin necesidad de afrontar el pago previo del tributo. Al ser ello así, resulta aplicable la jurisprudencia según la cual la garantía de la defensa (art. 18 de la Constitución Nacional) no ampara la negligencia de las partes, pues quien ha tenido oportunidad para ejercer sus derechos responde por la omisión que le es imputable (Fallos: 287:145; 290:99 y 306:195, entre otros)."*

[15] "*La sentencia no podrá contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, a no ser que la Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por ese TRIBUNAL de la NACION.*"

[16] Fallos: 331: 2480, autos "Orígenes AFJP S.A. c/Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva". En igual sentido, CSJN, "Cooperativa de Trabajo Manuel Belgrano Ltda. c/Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva", sentencia del 16/12/2008.

[17] CSJN, "Festival de Doma y Folklore c/ Estado Nacional s/ acción meramente declarativa de derecho" del 20/02/2018.

constituyendo una herramienta adicional para la tutela judicial de los derechos de los contribuyentes frente a eventuales vulneraciones constitucionales derivadas de la aplicación de normas tributarias.

V. Conclusión

En definitiva, los supuestos contemplados por la Ley de Bases que dispensan del agotamiento de la instancia administrativa para acceder a la vía judicial no constituyen una novedad absoluta, dado que retoman figuras con amplio reconocimiento legislativo y jurisprudencial. No obstante, su incorporación expresa en el nuevo texto legal representa un avance significativo en términos de claridad normativa y previsibilidad, pilares fundamentales del Estado de derecho.

Si bien la preocupación por evitar la judicialización prematura o innecesaria de conflictos administrativos sigue siendo válida, también lo es el imperativo de no imponer obstáculos formales irrazonables que frustren la revisión judicial de actos estatales ilegítimos.

Su aplicabilidad al procedimiento tributario reviste particular trascendencia, en tanto robustece el espectro de herramientas procesales disponibles para los contribuyentes y responsables, permitiéndoles impugnar decisiones administrativas potencialmente lesivas de sus derechos sin atravesar trámites previos carentes de eficacia real.

La posibilidad de acudir directamente a la justicia cuando la cuestión debatida excede el marco de legalidad ordinaria —como ocurre en los planteos de inconstitucionalidad— permite resolver con mayor celeridad y eficacia controversias que, de otro modo, se retrasan en etapas previas sin capacidad resolutiva verdadera.

2

Aportes en el **plano local**

LOS PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN FIJADOS EN LA LEGISLACIÓN DE FONDO SE IMPONEN A LAS PROVINCIAS Y MUNICIPIOS. INCONSTITUCIONALIDAD DEL ART 2532 DEL CCYCN

Cristina B. Di Benedetto

I. Introducción

Conforme al sistema federal argentino, es el Congreso de la Nación quien ostenta atribuciones constitucionales exclusivas en el artículo 75 inciso 12 de la Carta Magna, para dictar la legislación de fondo, y con base a ese artículo, establecer los plazos razonables de prescripción dentro de los cuales las provincias y municipios deben reclamar sus pretensiones fiscales, además de las causales de suspensión e interrupción de esos plazos y el modo de computarlos.

Este artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional no permite que las provincias ni sus municipios puedan fijar en sus normas locales, un plazo de prescripción distinto o en exceso al establecido en la legislación de fondo civil, comercial y penal, creada por el Congreso de la Nación, en uso de tales atribuciones constitucionales exclusivas.

A su vez ese artículo -75 inciso 12- pone en evidencia la inconstitucionalidad del artículo 2532 del Código Civil y Comercial de la Nación, a través del cual el Congreso nacional habría delegado a las provincias la potestad de legislar el plazo de la prescripción. Como se analizará, siendo que la facultad del artículo 75 inciso 12 se trata en primer lugar, de una atribución expresamente delegada por las provincias a la nación en forma exclusiva en base a su poder originario, no es posible que las provincias ahora reciban de la nación a través del citado artículo 2532, una facultad previamente delegada en forma exclusiva por las primeras a esta última; las provincias no lo previeron en el texto constitucional, ni le otorgaron la facultad a la nación la facultad de revertir esa atribución a favor de ningún otro poder o autoridad, inclusive provincial o municipal; tampoco han promovido una reforma constitucional en ese sentido.

Bajo esa lupa analizaremos la inconstitucionalidad que evidencian los reclamos de las provincias y municipios con plazos de prescripción que aparecen como irrazonables, fijados por estos últimos en exceso, a los establecidos por el Congreso nacional en la legislación de fondo en base al artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional. Y por qué el artículo 2532 del Código Civil y Comercial debiera ser declarado inconstitucional por estricta aplicación de ese artículo de la Carta Magna y en definitiva, en base al sistema federal y de reparto de atribuciones previsto en la misma.

II. La prescripción

II.A La prescripción es liberadora

La prescripción tiene una función liberadora: permite a los deudores quedar liberados de su obligación frente a la inacción o silencio del acreedor en el tiempo designado por la ley.

Seguramente por ello el autor de nuestro Código Civil de la Nación, Dalmacio Vélez Sarsfiled, llamó a este instituto del derecho “prescripción liberatoria” en la ley 350.

En concreto, el artículo 4017 incluido en el capítulo IV del Código Civil de la Nación

-ley 350- referido a la “prescripción liberatoria” establece que, “Por sólo el silencio o inacción del acreedor, por el tiempo designado por la ley, queda el deudor libre de toda obligación. Para esta prescripción no es preciso justo título, ni buena fe”.

Ese concepto fue seguido por la legislación penal de fondo, ley 1920, que la incluyó en el capítulo de “extinción de las acciones y penas” (Código Penal de la Nación).

Lo mismo ocurrió con los autores del Código Civil y Comercial de la Nación, ley 26.994. También la llamaron “prescripción liberatoria”, siguiendo la visión y el criterio de Vélez Sarsfield, llamando al Capítulo I del Título I del Libro VI, “Disposiciones comunes a la prescripción liberatoria y adquisitiva”.

II.B La prescripción como garantía de plazo razonable

La función liberadora de la prescripción opera como una garantía de plazo razonable a favor del deudor y acreedor de una obligación en pos de la seguridad jurídica.

De este modo, el deudor queda liberado de su obligación para con el acreedor una vez vencido el plazo legal fijado, y este último puede reclamarla a su deudor durante todo ese plazo.

La prescripción aparece así como una garantía de plazo razonable, dentro del cual el deudor debe cumplir con su obligación para con el acreedor, y este último debe reclamar su derecho al deudor.

En el caso puntual del deudor, esta garantía le asegura que el acreedor no prolongue el ejercicio de su derecho en el tiempo de manera desmedida. Esto es, acota el periodo que tiene el acreedor para ejercer su derecho, y no menos importante, mesura la diligencia con la que lo ejerce, a los plazos establecidos en la ley.

De este modo la prescripción aparece como un instituto que tiene por fin evitar demoras irrazonables o conductas negligentes del acreedor que perjudiquen al deudor, quedando atrapado en su deuda por siempre frente al silencio o inacción del acreedor.

A este respecto la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho en materia penal, que la prescripción encuentra fundamento en el hecho social según el cual, el transcurso del tiempo conlleva el "olvido y el desinterés por el castigo". “Perpetuar las sanciones” implica “desconocer los límites temporales que el legislador impone al reproche normativa y que actúan en beneficio del condenado”[1].

Es indudable que existe una estrecha relación entre la prescripción y la garantía de un plazo razonable.

III. La facultad constitucional exclusiva del Congreso nacional de legislar en materia de prescripción y fijar sus plazos razonables

Quien ostenta la facultad exclusiva constitucional de establecer el régimen de prescripción, y dentro de éste, sus plazos razonables -entre otras cuestiones-, es el Congreso de la Nación y no las provincias ni sus municipios.

III.A El sistema representativo, republicano y federal de la Constitución Nacional

Téngase presente que la Constitución Nacional de la República Argentina fue dictada por las provincias en su conjunto. Así se lee del preámbulo, que los

[1] Fallos: 292:103

"representantes de las provincias", con el objeto de constituir la unión nacional -entre otros- dictaron la Constitución Nacional para la "nación argentina".

En concreto, del texto constitucional que rige actualmente en Argentina, surge que la Carta Magna fue aprobada por una asamblea constituyente integrada por representantes de trece provincias en el año 1853. Con posterioridad, otras diez provincias y una ciudad, juraron esta Constitución, que con reformas, es la que se aplica hoy en nuestro país.

En esta Constitución se sentaron las bases de la unión nacional, mediante un régimen republicano, representativo y federal.

Así la Nación Argentina tiene un régimen republicano, porque los representantes son elegidos a través del voto y existe una división de poderes, que se traduce en las funciones legislativa, ejecutiva y judicial.

Es representativo, porque el pueblo gobierna a través de sus representantes, que eligen a través de elecciones libres.

Y es federal, porque el poder está compartido entre el Estado nacional, las provincias y la ciudad.

III.B El sistema federal: facultades delegadas del Estado nacional vs poder originario de las provincias

Dijimos que la Constitución Nacional adopta el sistema federal de gobierno.

De este modo coexisten en nuestro país los gobiernos nacional, provinciales y el de la ciudad, con poderes y competencias claramente definidos.

Bajo este esquema, las autoridades que ejercen el Gobierno nacional, únicamente poseen las facultades exclusiva y expresamente delegadas por las provincias en pos de esa unión. Y las provincias conservan todo el poder que no fuera expresamente delegado al Estado nacional.

Este concepto se lee del artículo 121 de la Constitución Nacional, que dispone que "las provincias conservan el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno federal".

Desde antaño la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha definido al sistema federal de gobierno previsto en la Constitución Nacional, como aquel que "*...reconoce y delimita los poderes y funciones de las autoridades de la Nación: el gobierno federal y los gobiernos locales..*"[2].

En la misma línea la Corte Suprema tiene dicho que el artículo 1 de la Constitución Nacional "*...integra la forma de gobierno de la Nación a través de una trilogía, que adopta el régimen federal a la par con los caracteres de gobierno republicano y representativo, que exige su máxima adecuación y respeto*", y hace hincapié en que "*violar cualquiera de ellas afecta las bases mismas del sistema político que nos rige...*"[3].

Y es por ello que decimos por el contrario, que "*...las provincias conservan todo el poder no delegado por la Constitución Nacional al gobierno federal (artículos 121, 122 y 123, y poseen la plenitud normativa correspondiente a su calidad de estado autónomo...*"[4].

De esta manera, el desarrollo del proyecto constitucional argentino presupone un marco de reglas donde confluyen el federalismo -que asegura que los pueblos de los gobiernos locales pueden gobernarse de acuerdo a sus propias decisiones, y el gobierno federal tiene facultades exclusivas pero limitadas-, y el sistema republicano -como compromiso de esos pueblos con la Constitución federal de dividir y ordenar el poder para evitar que se concentre

[2] Fallos 314:59
[3] Fallos 346:543, voto del juez Rosenkrantz
[4] Fallos 322:2817

indebidamente-, y representativo -que implica que los ciudadanos eligen a sus representantes en elecciones libres y justas-[5] .

Entonces bien, en este escenario constitucional, los poderes de las provincias son originarios e indefinidos, y los delegados a la Nación, definidos y expresos [6].

Es importante considerar que en ese contexto, el gobierno federal tiene "*…prohibido transponer la frontera de reserva local que establece el artículo 122 de la Constitución Nacional…*". Y los gobiernos provinciales, "*…no pueden enervar el ejercicio razonable de los poderes delegados al gobierno federal, so pena de convertir en ilusorios los propósitos y objetivos de dichas facultades que fincan en la necesidad de procurar eficazmente el bien común de la Nación toda, en el que necesariamente se encuentran engarzadas y del cual participan todas las provincias…*"[7].

El desborde de competencias resulta violatorio de la Constitución Nacional, tanto si proviene del ejercicio de la autoridad local como de la autoridad nacional (inconstitucionalidad ascendente o descendente)[8].

III.C Las facultades constitucionales del Gobierno nacional para fijar el régimen de prescripción y los plazos razonables

El artículo 75 de la Constitución Nacional incluye las facultades exclusivas del Poder Legislativo del Gobierno nacional delegadas a éste por los Gobiernos locales.

Yendo concretamente a la materia que nos ocupa, el artículo 75 inciso 12 otorga al Poder Legislativo nacional la facultad exclusiva de dictar los códigos de fondo, entre los que se encuentra el Código Civil -hoy Civil y Comercial- y el Penal.

Ese artículo 75 inciso 12 dispone: "Corresponde al Congreso…12. Dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal, de Minería, y del Trabajo y Seguridad Social, *en cuerpos unificados o separados*, sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales, correspondiendo su aplicación a los tribunales federales o provinciales, según que las cosas o las personas cayeren bajo sus respectivas jurisdicciones; y especialmente leyes generales para toda la Nación sobre naturalización y *nacionalidad, con sujeción al principio de nacionalidad natural y por opción en beneficio de la argentina:* así como sobre bancarrotas, sobre falsificación de la moneda corriente y documentos públicos del Estado, y las que requiera el establecimiento del juicio por jurados…".

Sin duda, la facultad de dictar la legislación de fondo en materia de prescripción es indiscutiblemente del Congreso nacional porque así lo establece la Constitución Nacional en el artículo 75 inciso 12.

La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación es clara en cuanto a que es el Congreso de la Nación quien dicta la legislación de fondo y fija el régimen en materia de prescripción[9].

La doctrina de la Corte Suprema ha dejado en claro que, sin perjuicio del derecho de las provincias de incluir en sus normas locales reglas en materia de prescripción, esas normas son ilegítimas y debieran ser declaradas inconstitucionales, si establecen

[5] Fallos 346:543, voto de los jueces Rosatti, Maqueda y Rosenkrantz.
[6] Fallos 324:1061
[7] Fallos 317:1195
[8] Fallos 344:809, voto de los jueces Maqueda y Rosatti.
[9] Fallos 326:3899 342:1903, 346:103, entre otros casos.

algo distinto o en exceso a lo dispuesto por la legislación común del Congreso nacional, que es quien detenta la potestad constitucional para hacerlo.

III.D El régimen de prescripción fijado por el Congreso nacional en la legislación de fondo

Dijimos que el Congreso nacional tiene facultades constitucionales exclusivas para dictar la legislación de fondo, "civil" y "penal" -entre otras–, y que en uso de esas atribuciones fijó en el Código Civil/Civil y Comercial y Penal de la Nación, el régimen de prescripción y sus plazos razonables, además de las causales de suspensión e interrupción y el modo de computarlos.

En el caso de la legislación "civil" de fondo, el Congreso nacional fijó el régimen de prescripción con sus plazos y reglas oportunamente en la ley 350 -Código Civil-, hoy derogada y reemplazada por la ley 26.994 -Código Civil y Comercial de la Nación-, y en el caso de la "penal", lo hizo primero a través de la ley 1920 -Código Penal de la Nación-, luego derogada y reemplazada por la ley 11.179.

El Código Civil de la Nación y el Código Civil y Comercial de la Nación, previeron y prevén que todas aquellas obligaciones que deban pagarse por años o plazos periódicos más cortos (como ocurre con los tributos de vencimiento y pago anual o mensual) prescriben, respectivamente, a los cinco y dos años, y dispusieron que los plazos e intervalos de la ley se computen de fecha a fecha.

El primero de ellos (Civil), fijó como causal de suspensión de un año y por única vez, la intimación fehaciente del acreedor al deudor, y como causal de interrupción, el inicio de la demanda judicial del acreedor al deudor. Y el segundo de ellos (Civil y Comercial) mantuvo la misma causal de suspensión pero redujo su plazo a 6 meses, y amplió las causales de interrupción a cualquier petición judicial.

Por otra parte, el Código Penal de la Nación determina que la acción penal prescribe a los dos años cuando se tratare de hechos reprimidos con multa. Al igual que la legislación "civil" de fondo, la "penal" dispone que los plazos e intervalos de la ley se computen de fecha a fecha.

Este Código Penal prevé como causa de suspensión, el juzgamiento de cuestiones previas o prejudiciales que deban ser resueltas en otro juicio. Y como causales de interrupción, establece la comisión de otro delito (la jurisprudencia exige que el anterior delito tenga sentencia judicial firme para considerar que el nuevo -delito- operó como causal de interrupción de la prescripción de la acción) o el inicio de una acción judicial.

Recordemos que las multas fueron categorizadas como de tipo penal o punitiva (vgr "Ravinovich", "Alpha Shipping", entre otros), lo que determina en relación a las mismas, "la aplicación de los principios penales" y por ende del Código Penal de la Nación en materia de prescripción.

En concreto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación y la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Mendoza, en los casos "Alpha Shipping S.A. c/Provincia de Tierra del Fuego"[10] y "Axion Energy Argentina S.A. c/Provincia de Mendoza" (sentencias del 7/03/2023 y 7/12/2022), calificaron a las multas como sanciones administrativas de naturaleza penal/punitiva, concluyendo de ese modo, que las facultades de los fiscos locales prescriben a los dos años de acuerdo a lo establecido por la legislación "penal" de fondo (art 65.4 del Cödigo Penal de la Nación).

[10] Fallos 346:103.

III.E La preeminencia de las reglas de prescripción del Congreso nacional sobre las normas locales

Las provincias tienen la posibilidad de incluir normas en materia de prescripción, por ejemplo en sus códigos fiscales, pero no pueden hacerlo en exceso o contrariando las reglas dispuestas en la legislación de fondo dictada por el Congreso nacional.

Por ello la conclusión es que, sin perjuicio de la posibilidad de las provincias de incluir en sus normas locales reglas en materia de prescripción, las reglas fijadas en la legislación de fondo civil -Código Civil/Civil y Comercial de la Nación- y penal -Código Penal de la Nación-, incluido los plazos razonables, tienen preeminencia sobre las locales., y determinan en primer lugar la prescripción de las obligaciones y multas.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación y la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Mendoza, en los casos "Alpha Shipping S.A. c/Provincia de Tierra del Fuego" y "Axion Energy Argentina S.A. c/Provincia de Mendoza" (sentencias del 7/03/2023 y 7/12/2022, respectivamente), confirmaron que la legislación de fondo dictada por el Congreso nacional prima por sobre la local, y resulta de aplicación preeminente.

De ese modo, en el caso de las obligaciones tributarias, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el referenciado precedente "Alpha Shipping", confirmó su doctrina en cuanto que la legislación "civil" de fondo es la que regula preminentemente el plazo y las reglas de prescripción (cómputo del plazo y causales de suspensión/interrupción de ese plazo).

De ahí que si las provincias incluyen alguna norma de prescripción en exceso a lo previsto en la legislación de fondo del Congreso nacional debiera ser declarada inconstitucional.

Como se dijo, el desborde de competencias resulta violatorio de la Constitución Nacional[11].

En esa línea, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha declarado la inconstitucionalidad de normas locales que fijaron reglas en materia de prescripción en forma diversa a las dictadas por el Congreso nacional en uso de las facultades exclusivas del citado artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional[12].

III.F Inconstitucionalidad del artículo 2532 del Cödigo Civil y Comercial de la Nación

Los plazos de cinco o diez años que proponen los Códigos fiscales locales, provinciales y/o municipales para las obligaciones y multas fiscales, no pueden legitimarse ni validarse en función del artículo 2532 del Código Civil y Comercial de la Nación.

El artículo 2532 dispone que "En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este Capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos".

Por un lado, cuando el artículo 2532 refiere que "las normas de este capítulo son aplicables a las prescripción adquisitiva y liberatoria, en ausencia de disposiciones específicas", no debe entenderse que esas disposiciones específicas son las locales, sino otras dictadas por el Congreso nacional en materias específicas. Tal es el caso, por ejemplo, de las reglas en materia de

[11] Fallos 344:809, voto de los jueces Maqueda y Rosatti.

[12] Fallos 326:3899 342:1903, 346:103, entre otros casos.

prescripción incluidas por el Congreso nacional en la ley -nacional- 24522, donde fijó plazos especiales aplicables a las situaciones de los concursos y las quiebras.

Y por el otro lado, la parte del artículo 2532 que dispone, que "Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos", debiera ser declarada inconstitucional.

Lo anterior porque no es posible que el Congreso nacional delegue en las provincias a través del dictado de la ley 26.994 (Código Civil y Comercial de la Nación), y en concreto del artículo 2532, la facultad exclusiva de reglar los plazos razonables en materia de prescripción.

En efecto, como se explicó más arriba, dentro del esquema federal de gobierno previsto en la Constitución Nacional, son las provincias quienes tienen poder originario, y conservan todo aquél no delegado al Gobierno nacional. Y en cambio, el Gobierno nacional únicamente posee las facultades exclusivas expresamente delegadas por las provincias.

Bajo este esquema, el Gobierno nacional no tiene atribución alguna para redelegar en las provincias, o bien devolver o revertir a los gobiernos locales, las facultades que estas últimas le delegaron en primer término, en forma exclusiva, en base a su poder originario.

Yendo a lo concreto, como se expuso arriba, las provincias delegaron en el Congreso nacional la facultad exclusiva de legislar en materia de prescripción, incluidos sus plazos razonables, en el artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional. La facultad de ese artículo 75 incise 12 es una atribución delegada en forma expresa y exclusiva por las provincias al Congreso nacional. En otras palabras, las provincias se desprendieron del poder originario para reglar el régimen de prescripción en favor del Estado nacional, y éste lo ostenta por delegación exclusiva.

Así las cosas es claro que el Congreso nacional no tiene la atribución de devolver a las provincias la potestad de reglar el plazo en materia de prescripción como plantea y estableció el citado artículo 2532 del Código Civil y Comercial de la Nación. Jamás podría el Congreso nacional redelegar una facultad constitucional previamente delegada por las provincias en base a su poder originario, ni a las provincias ni a ningún otra autoridad, como la municipal, o en otro poder nacional, judicial o ejecutivo.

Por ello no caben dudas de que la delegación o reversión de poder que el Congreso nacional hizo a las provincias vinculada al plazo de prescripción en el artículo 2532 es ilegítima, lo que amerita que ese artículo -2532- deba ser declarado inconstitucional.

Máxime como cuando se vio, en relación a las obligaciones y multas fiscales, aplica la legislación de fondo fijada por el Congreso nacional, que establece en los Códigos Civil y Comercial de la Nación y Código Penal de la Nación, un plazo de prescripción de dos años para las obligaciones "que deban pagarse por años o plazos periódicos más cortos" y para "los hechos que deban ser reprimidos con multas". Los plazos de cinco o diez años que proponen los Códigos fiscales locales, provinciales y/o municipales para las obligaciones y multas, no pueden legitimarse ni validarse en base al artículo 2532 del Código Civil y Comercial de la Nación.

III.G La doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación valida la inconstitucionalidad del artículo 2532 del Cödigo Civil y Comercial de la Nación

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa "Alvarez" del 5/11/2019 dijo que "sería inconstitucional" la delegación de facultades por parte del Congreso nacional,

previamente delegadas por las provincias a éste en forma expresa y exclusiva en el texto constitucional [13].

Puntualmente, cuando la Corte Suprema refirió a la ley 23.853 en su sentencia, explicó que esa ley debería ser declarada inconstitucional, porque es una ley por la que el Congreso Nacional delegó en la Corte la facultad de fijar las remuneraciones de los jueces, cuando esa es una facultad delegada en forma expresa y exclusiva por las provincias al Congreso de la Nación en el artículo 110 del texto constitucional.

El artículo 7 de la ley 23.853 establece que "Las remuneraciones de magistrados, funcionarios y empleados del Poder Judicial de la Nación serán establecidas por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, debiendo velar por el equilibrio entre el uso eficiente de los recursos y el respeto a la dignidad del trabajador".

Y el artículo 110 de la Constitución Nacional dispone que "Los jueces de la Corte Suprema y de los tribunales inferiores de la Nación conservarán sus empleos mientras dure su buena conducta, y recibirán por sus servicios una compensación que determinará la ley, y que no podrá ser disminuida en manera alguna, mientras permaneciesen en sus funciones".

Entonces bien, siendo que la facultad de fijar las remuneraciones de los jueces es una facultad exclusiva del Congreso nacional, que fue delegada por las provincias al primero de modo expreso en el artículo 110 de la Carta Magna en base a su poder originario, es que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso "Álvarez" sostuvo que, la delegación que hizo el Congreso a la Corte Suprema de la atribución de fijar las remuneraciones de los jueces -de la Corte y de los tribunales inferiores de la Nación- a través de la ley 23.853, "...sería inconstitucional, pues importaría una modificación del contenido expreso de la Constitución que atribuye al Congreso y no a la -Corte Suprema- la fijación de los sueldos de los jueces...".

El criterio de la Corte Suprema en el caso "Álvarez" se alinea con el texto constitucional, y determina en el caso del artículo 2532 del Código Civil y Comercial de la Nación que deba ser declarado inconstitucional. Ello así porque, parafraseando a la Corte en la causa "Álvarez", "importaría una modificación del contenido expreso del artículo 75 inciso 12 de la Constitucional Nacional, que atribuye al Congreso y no a las provincias, fijar el régimen de prescripción en toda su extensión, lo que incluye los plazos razonables en la materia.

De ahí que necesariamente debe concluirse que el artículo 2532 del Código Civil y Comercial de la Nación fue dictado por el Congreso Nacional en exceso de las facultades de la Constitución Nacional. Insistimos, porque el Congreso nacional no podría haber delegado legítimamente la potestad de reglar el régimen de prescripción a las provincias sin violar lo previsto en el artículo 75 inciso 12 del texto constitucional.

Todo lo aquí explicado evidencia que las provincias no podrían válidamente legitimar el dictado de reglas locales que regulen el plazo de prescripción en el artículo 2532 del Código Civil y Comercial de la Nación, porque como se vio, debiera ser declarado inconstitucional.

IV. Teoría vs. realidad

[13] Fallos 342:1847

IV.A Teoría vs realidad parte I: Las provincias y municipios exigen obligaciones y multas fuera de los plazos razonables de prescripción fijados en la legislación de fondo por el Congreso nacional

Se observa en la práctica que por lo general, el las provincias y sus municipios fijan en sus normas locales plazos de prescripción aplicables a las obligaciones tributarias y multas, distintos y mayores, si se los compara con los establecidos por el Congreso nacional en la legislación de fondo, en uso de la facultad constitucional exclusiva del artículo 75 inciso 12 de la Carta Magna.

Peor aún, el tiempo empleado por los estados locales para ejercer su derecho y reclamar una obligación o aplicar una multa aplicando los mentados plazos que aparecen como irrazonables, resulta incompatible con los plazos razonables establecidos en la legislación de fondo por el Congreso nacional, en definitiva, con la garantía de un plazo razonable que exige la legislación civil y penal de fondo en materia de prescripción liberatoria.

Primeramente, tanto provincias y municipios incluyen en sus normas locales, concreta y respectivamente, en los códigos y ordenanzas fiscales, plazos de prescripción que exceden los dos años que establece el actual Código Civil y Comercial de la Nación y Código Penal de la Nación, a fin de que el Fisco provincial o municipal ejerza su derecho, y reclame obligaciones o multas tributarias.

En segundo lugar ocurre a su vez, que los fiscos locales extienden de manera desmesurada los plazos regulados en las normas locales, so pretexto de diversas interrupciones y suspensiones del curso de la prescripción que incluyen en sus normas, extendiendo *sine* die el límite del plazo de prescripción original Lo mismo, utilizan un modo de cómputo distinto, que amplía aún más esos plazos.

Sucede en los hechos, que los fiscos provinciales y municipales inician el ejercicio de su derecho para reclamar una obligación o aplicar una multa cerca del vencimiento del plazo de cinco o diez años de prescripción, canalizándolo a través de los procedimientos previstos en las normas locales.

Acto seguido, consideran interruptivo del curso de la prescripción (próximo a vencer) cualquier acto administrativo notificado al contribuyente que da inicio al proceso o que lo impulsa de algún modo, sin distinguir entre causales de interrupción y suspensión, las que por lo general reiteramos, califican todas como de interrupción.

Peor aún, a lo largo del procedimiento (recordemos, iniciado al filo del vencimiento), los contribuyentes tienen plazos de entre cinco y veinte días hábiles para rechazar diferencias, contestar la vista por los ajustes a las obligaciones tributarias y las diferencias pretendidas, ofrecer descargos por multas, interponer recursos administrativos e iniciar acciones judiciales, mientras que el organismo cuenta para resolver con plazos superiores, de entre treinta, sesenta y hasta noventa días hábiles, que en la práctica se extiende a varios años (superando en algunas actuaciones la década), sin estar expuestos a caducidad alguna. Tampoco resultan incomodados los fiscos locales por la prescripción, ya que como se dijo, cualquier acto que va sucediendo en el interín y es notificado al contribuyente, lo consideran interruptivo del curso de la prescripción.

De este modo un plazo de prescripción inicial local de cinco o diez años resulta en uno mucho mayor, o aún peor, indefinido, frente a un silencio eterno por parte de la administración provincial o municipal.

En este escenario la prescripción con plazos irrazonables la misma aparece como esclavizante, cuando es y debiera ser liberatoria y enarbolar la bandera de los plazos razonables, de acuerdo a la legislación de fondo del Congreso nacional, que prima por sobre la local.

IV.B Teoría vs realidad parte II: La actitud de las provincias y municipios en los tribunales

Este tipo de actuación del Fisco pasiva y negligente contraria a la garantía del plazo razonable que consagra el instituto de la prescripción fijado por el Congreso nacional en la legislación de fondo en uso de atribuciones exclusivas del artículo 75 inciso 12 de la Carta Magna, lamentablemente, encuentra muchas veces el aval de los tribunales locales, inclusive, de las Supremas cortes provinciales.

Muchos de ellos omiten la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que establece que no puedan declararse constitucionales causales de suspensión e interrupción de la prescripción previstas por los ordenamientos locales que excedan o contravengan las dispuestas en el régimen nacional, además de no medir con justicia la inacción o impulso laxo y negligente del Fisco para ejercer su derecho en los periodos que están en discusión.

Recordemos que la conducta local vinculada con la regulación de los plazos no puede validarse ni legitimarse en el artículo 2532 del Código Civil y Comercial de la Nación, también en función de la doctrina de la Corte Suprema. La Corte tiene dicho que debiera ser inconstitucional una ley a través de la cual, el Congreso nacional revierta o redelegue en alguna otra autoridad, una facultad expresa y exclusivamente delegada en primer término a ese Congreso por las provincias en base a su poder originario. En suma, el Congreso de la Nación jamás pudo haber delegado a las provincias la facultad de reglar el plazo de prescripción en el citado artículo 2532, porque implica la reversión o redelegación de un poder, previamente delegado por las provincias al Congreso nacional en forma exclusiva.

No obstante lo anterior, nos encontramos hoy con sentencias de tribunales locales inferiores a la Corte Suprema, que confirman deudas fiscales y multas de los años noventa, y hasta a veces, de los años ochenta. Ello así, porque consideran no prescritas las facultades del Fisco para reclamar tributos y aplicar multas, so pretexto de legitimar diversas causales de suspensión e interrupción de la prescripción previstas en las normas locales, que son distintas y exceden a las fijadas por el Congreso de la Nación en la legislación de fondo, y que por lo tanto debieran ser declaradas inconstitucionales siguiendo la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. En esa línea, increíblemente terminan por considerar no prescritas las facultades del Fisco para reclamar tributos y aplicar multas, confirmándose así los ajustes con intereses millonarios, generados por el enorme paso del tiempo.

Los tribunales locales no debieran olvidar que el propio artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional no sólo dispone que los Códigos de fondo deben ser dictados por el Congreso nacional, sino que “corresponde su aplicación a los tribunales federales o provinciales”.

De lo anterior se sigue la obligación de los tribunales locales de garantizar y aplicar con preeminencia, el régimen de prescripción liberatoria de la legislación de fondo dictada por el Congreso nacional por sobre las normas locales como bien indica la doctrina de la Corte Suprema, doctrina que además debieran seguir en su condición de tribunales inferiores al Superior Tribunal de Justicia de la Nación.

A su vez los tribunales locales debieran considerar que, extender indefinidamente en el tiempo el ejercicio del derecho del Fisco de cobrar deudas y aplicar multas a los contribuyentes, a partir de la ampliación del plazo de prescripción *sine die* a través de la más variada gama y batería de causales de interrupción y suspensión del curso de la prescripción, implica la desnaturalización del instituto de la prescripción liberatoria que fue pensado como una garantía de plazo razonable por Vélez Sarsfield, que permite a los deudores quedar liberados de su obligación frente a la inacción o silencio del acreedor por el tiempo designado por la ley.

V. Conclusión

La función liberadora del instituto de la prescripción se presenta pues como una doble garantía para el contribuyente y el Fisco. Gracias a ella, ambos cuentan con un plazo razonable y reglas para reclamar y ser reclamados. Por una parte, exige a los contribuyentes la obligación de responder durante ese plazo razonable bajo ciertas pautas -de corresponder-, y por la otra parte, al Fisco, una conducta diligente y activa en el reclamo de sus acreencias, y no pasiva o de abandono. De ese modo, libera al contribuyente del Fisco por el transcurso del plazo razonable, frente a la inacción o desinterés de este último.

También esta garantía de plazo razonable indica que, las normas provinciales y municipales que establecen plazos en exceso de esos plazos -razonables-, además de una larga e interminable lista de causales de interrupción y suspensión de esos plazos, o un modo diferente de computar el curso de la prescripción, de una manera distinta a la fijada en la legislación de fondo dictada por el Congreso nacional en uso de las atribuciones constitucionales exclusivas del artículo 75 inciso 12 de la Carta Magna, debieran ser declaradas inconstitucionales -por exceder lo determinado en esa legislación de fondo-.

Si bien las provincias y municipios ostentan facultades para dictar sus propios regímenes de prescripción, y en especial, establecer los plazos, su modo de cómputo, y las causales de suspensión e interrupción de ese plazo, debe considerarse que el régimen del dictado por el Congreso nacional en la legislación de fondo -civil y penal- prima por sobre el local. Y así, la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha declarado la inconstitucionalidad de los regímenes provinciales y municipales en materia de prescripción, cuando se oponen a las reglas fijadas por la legislación de fondo del Congreso de la Nación en cualquier de sus aspectos (vgr plazos, causales de suspensión e interrupción, y los modos de contar los plazos).

A su vez, los plazos de prescripción fijados por las normas locales jamás podrían justificarse en el artículo 2532 del Código Civil y Comercial de la Nación. Como se dijo, las autoridades locales no podrían argumentar la validez de sus normas reguladoras de plazos de prescripción en exceso de los fijados por la legislación de fondo, en un artículo que debiera ser declarado inconstitucional. Ello, por la sencilla razón de que nunca podría el Congreso nacional redelegar o revertir -a través de ese artículo 2532-, una facultad que previamente le fue delegada en forma exclusiva por quien ostentó ese poder originario alguna vez, y optó por delegarlo en el Estado nacional al tiempo de dictar la Constitución Nacional: las provincias. Lo anterior, siguiendo la doctrina de la Corte en el caso “Álvarez”.

Para cerrar, los tribunales locales debieran garantizar la función liberadora del instituto de la prescripción, tal como fue pensada y consagrada por la legislación de fondo

dictada por el Congreso nacional en uso de atribuciones constitucionales exclusivas, y la preeminencia de ese régimen de prescripción por sobre las normas locales en la materia como bien indica la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, doctrina que además debieran seguir en su calidad de tribunales inferiores a la Corte.

A su vez, la Corte Suprema debiera velar a través de la habilitación de la instancia extraordinaria federal, u originaria -de corresponder- que su doctrina en materia de prescripción sea aplicada por los tribunales inferiores, y que estos últimos no terminen por avalar conductas abusivas de los fiscos provinciales o municipales con sustento en normas locales en materia de prescripción, que ciertamente se apartan de lo previsto por el Congreso nacional en la materia, y lo que resulta más importante, respeten el instituto de la prescripción en sí mismo, pensado y diseñado como un plazo razonable fijado por las normas, que libera al deudor de su acreencia para con el acreedor, y no lo ate *sine die* al mismo, quedando atrapado en su deuda por siempre frente al silencio o inacción del primero. No por nada, el hombre de los códigos (Vélez Sarsfield) nominó al instituto como “prescripción liberatoria”.

LA NECESIDAD DE CREAR TRIBUNALES ESPECIALIZADOS EN *"DERECHO INTRAFEDERAL"*

Laura Karschenboim

I. Advertencia al lector

Este trabajo consta de dos partes.

En la primera se realizará un enjundioso análisis de algunos de los pronunciamientos más relevantes de nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante, Corte Suprema, Corte o Máximo Tribunal). Ello a los fines de intentar dilucidar cuál es su *"jurisdicción constitucional más eminente"*.

La segunda parte describirá uno de los efectos que genera esta función tan peculiar que ha decidido adoptar la Corte, cuando, como consecuencia de ello, se aparta de su competencia definida por la Constitución Nacional. De esta forma, se comprobará de qué manera sus pronunciamientos pueden generar un dispendio jurisdiccional y un gran escollo para litigar cuando los contribuyentes inscriptos en el Convenio Multilateral deciden plantear un *"caso concreto"* ante la Comisión Arbitral, para impugnar un ajuste fiscal formulado tanto por un fisco provincial como municipal perteneciente a la jurisdicción en donde desarrollan su actividad. De forma análoga, esta dificultad se presenta cuando un contribuyente decide impugnar un tributo que viola una ley-convenio.

II. Objeto del trabajo[1]

Tal como se describirá sucintamente a partir de las próximas páginas, la Corte, como único Tribunal creado por la Constitución, no siempre ejerce su jurisdicción apelada y originaria tal como fue prevista por los convencionales constituyentes. Ella misma se ha encargado de definir, a lo largo de diversos pronunciamientos, cuál es su *"jurisdicción constitucional más eminente"*. Esto se puede ver, por ejemplo, en materia de federalismo y, especialmente, en lo que se refiere a la autonomía municipal, sobre todo a partir de la reforma constitucional de 1994.

Por lo tanto, el gran desafío de este trabajo consistirá en proponer una **solución alternativa y viable** para aquellos casos en los cuales la Corte ha rechazado los Recursos Extraordinarios Federales interpuestos contra las resoluciones de la Comisión Plenaria del Convenio Multilateral, entre otras cuestiones debido a que sostuvo que aquel Convenio forma parte del derecho público local, carácter que resulta extensivo a la actividad desplegada por los organismos encargados de su aplicación[2].

[1] Quien suscribe este trabajo ha tomado como punto de partida la propuesta esbozada en su ponencia "La competencia jurisdiccional de los órganos del Convenio Multilateral", que fuera expuesta en el marco del Panel II ("Las decisiones de los organismos intrafederales o interjurisdicciones". Su naturaleza, sus efectos y su revisión judicial) de las III Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal, organizadas por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (llevadas a cabo el 23 y 24 de junio de 2016).
La misma puede ser consultada en chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.aaef.org.ar/web/pdf/III%20JDTPyM2016/Ponencia%20Panel%202%20-%20III%20JDTPyM%202016%20-%20KARSCHENBOIM,%20Laura.pdf
Contacto: lkars@laurakarschenboim.com.ar

[2] CSJN, Fallos: 336:443; CSJN, *"Maxiconsumo S.A. c/ Provincia de Misiones"*, CSJ M.921.XLII, sentencia definitiva, 14 de mayo de 2013; CSJN,

También ha rechazado estos Recursos contra las resoluciones de la Comisión Federal de Impuestos, en razón de que los planteos se habían orientado exclusivamente a cuestionar la Ley de Coparticipación Federal, que resulta ser una ley-convenio[3].

De forma análoga, se buscará una **vía razonable** para la tramitación de los casos que surgieron ante los planteos formulados por la Municipalidad de Vicente López, mediante los cuales impugnó ante la justicia provincial las resoluciones de la Comisión Arbitral y Plenaria del Convenio Multilateral, que finalmente fueron remitidos a la Corte al quedar trabada una contienda negativa de competencia entre el fuero provincial y federal para entender en las actuaciones. Allí la Corte Suprema resolvió que la justicia competente resultaba ser la provincial, toda vez que aquellas resoluciones confrontaban el Convenio Multilateral, que forma parte del derecho público local[4].

Como consecuencia de estos decisorios, resulta necesario plantearse las siguientes cuestiones: **(i)** la solución propuesta por nuestro Máximo Tribunal ¿respeta el sistema federal y las autonomías provinciales, que exige que sean los magistrados locales los que intervengan en las causas en que se ventilen asuntos de esa naturaleza?; **(ii)** ¿Resulta razonable que un ajuste relacionado respecto de una actividad realizada en dos o más jurisdicciones sea resuelto por un juez provincial?; **(iii)** Más aún, si las resoluciones dictadas por los organismos de interpretación del Convenio Multilateral, **que cuentan con una integración plurijurisdiccional** y que, como todo acto administrativo, deben ser revisados por el Poder Judicial, ¿resulta coherente que esa revisión sea realizada por la justicia local, tal como lo viene sosteniendo pacíficamente nuestro Máximo Tribunal?

III. La función de la Corte Suprema según la propia Corte

Tal como lo afirma nuestro Máximo Tribunal, *"en el diseño constitucional argentino "(...) es el tribunal en último resorte para todos los asuntos contenciosos en que se le ha dado jurisdicción (...) Sus*

"Automotores Juan Manuel Fangio S.A. c/ Provincia de Buenos Aires y Ciudad Autónoma de Buenos Aires", CSJ A.1013.XLV.REX, sentencia definitiva, 14 de mayo de 2013; CSJN, *"Automotores Juan Manuel Fangio S.A. c/ Provincia de Buenos Aires"*, CSJ A.1014.XLV., sentencia definitiva, 14 de mayo de 2013; CSJN, *"Radiotrónica de Argentina S.A. c/ Protocolo Adicional RG N° 3/2007 Municip. de V. López-Morón y Merlo"*, CSJ R.649.XLVI., sentencia definitiva, 1° de agosto de 2013; CSJN, *"Valerio Oliva S.A. c/ Pcia. de Misiones"*, CSJ V. 12.XLIX., sentencia definitiva, 1 de agosto de 2013 y CSJN, "Valois S.A.C.I.F.I.A. *c/ Provincia de Misiones s/ rec. extraordinario"*, CSJ V.185.XLIX., sentencia definitiva, 19 de noviembre de 2013.

[3] CSJN *"Gas Natural Ban S.A. c/ Provincia de Buenos Aires s/ violación del art. 22 de la Ley Nacional 23.966"*, CSJ G.28.XLII., sentencia definitiva, 18 de junio de 2013.
En este caso la Corte consideró que tampoco resultaba procedente descalificar la resolución de la Comisión en los términos de la doctrina de la arbitrariedad por cuanto a su criterio la misma efectuó una interpretación razonable de los hechos y la normativa sometida a su consideración (considerando 11°). Cabe resaltar, sin embargo, la disidencia parcial del Ministro Lorenzetti y del Ministro Zaffaroni que declararon formalmente admisible el Recurso Extraordinario Federal, confirmando la decisión de la Comisión Federal de Impuestos.

[4] CSJN, *"Municipalidad de Vicente López c/ Comisión Arbitral del Convenio Multilateral y otro s/ pretensión anulatoria"*, CSJ 2362/2019/CS1, sentencia por conflicto negativo de competencia, 6 de agosto de 2020; CSJN, *"Municipalidad de Vicente López c/ Comisión Arbitral del Convenio Multilateral y otro s/ pretensión anulatoria"*, CSJ 220/2020/CS1, sentencia por conflicto negativo de competencia, 17 de diciembre de 2020 y CSJN, *"Municipalidad de Vicente López c/ Comisión Arbitral del Convenio Multilateral y otro s/ pretensión anulatoria"*, CSJ 397/2021/CS1, sentencia por conflicto negativo de competencia, 5 de agosto de 2021.

decisiones son finales. Ningún Tribunal las puede revocar. Representa, en la esfera de sus atribuciones, la soberanía nacional, y es tan independiente en su ejercicio, como el Congreso en su potestad de legislar, y como el Poder Ejecutivo en el desempeño de sus funciones..." (Fallos: 12:134 y 325:2723)" -considerando 16º)-[5]

Es que *"la Corte a través de sus fallos no sólo decide en el sentido judicial del término, sino que además gobierna, entendiéndose por ello la fijación de políticas que emanan de la interpretación, aplicación o invalidación de los múltiples actos de gobierno (leyes, reglamentos, etc.) que le son sometidos a su escrutinio constitucional."*[6].

Asimismo, se podría considerar que nuestro Máximo Tribunal también gobierna cuando restringe su competencia apelada, o bien, cuando se declara incompetente en su instancia originaria y resuelve que determinada cuestión deba ser revisada por la justicia provincial. Y más aún, cuando decide ejercer lo que denomina *"su jurisdicción constitucional más eminente"*, en el marco de casos que no parecieran encontrarse previstos en su competencia dispuesta en los artículos 116 y 117 de la Constitución Nacional.

Se hace esta salvedad, toda vez que resulta erróneo sostener que la Corte Suprema es siempre el intérprete final de la Constitución Nacional. El Máximo Tribunal será el intérprete final según lo dispuesto en la Constitución Nacional. Allí se establece en qué casos su jurisdicción será originaria y exclusiva y que al Congreso de la Nación le corresponde diseñar las reglas y excepciones mediante las cuales ejercerá su jurisdicción por apelación.

[5] CSJN, Fallos: 342:2344.

[6] Bianchi, Alberto B., "Una meditación acerca de la función institucional de la Corte Suprema", en La Ley 1997-B,994, Cita online AR/DOC/19983/2001.

IV. Los *"vaivenes"* en la jurisprudencia de la Corte como consecuencia de la descentralización del federalismo a partir de las reformas constitucionales de 1860 y 1994

IV.A. El certiorari como consecuencia de la arbitrariedad de sentencia y de la gravedad institucional

Tanto la doctrina de la arbitrariedad de sentencia como la de la gravedad institucional consisten en creaciones pretorianas de la Corte. Las mismas fueron establecidas como una alternativa para extender el alcance del artículo 14 de la ley 48.

Una consecuencia lógica de aquellas creaciones fue el gran cúmulo de expedientes que comenzaron a llegar a nuestro Máximo Tribunal. Producto de ello, y en vías de hallar una solución, se creó la Comisión de reformas a la ley 48 mediante la resolución 772/84 del Ministerio de Educación y Justicia de la Nación[7]. Tiempo más tarde, se enviaron proyectos de ley al Congreso en los años 1987 y 1989. El último de ellos fue el antecedente de la ley 23.744 (B.O. 16/04/1990), mediante la cual se modificaron los artículos 280 y 285 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (en adelante, el artículo 280).

Se podría decir que el artículo 280 resultó ser una especie de *"writ of certiorari"* argentino. Y de hecho así fue expresado en el debate parlamentario de la misma ley 23.744. Allí también se destacó que la reforma venía a convalidar una práctica usual de la Corte, y así se le daría *"un sustento legal a las decisiones judiciales*

[7] La Comisión estaba integrada por los doctores Germán Bidart Campos, Antonio Castagno, Juan Francisco Linares, Héctor Masnatta, Augusto M. Morello, Guillermo Monacayo y Ricardo Colombres. En su dictamen aconsejaron la incorporación del "certiorari" a través de un texto muy similar al de la actual ley 23.774

fundadas sólo en la práctica forense recogiéndose la doctrina de la materia vigente en los estados Unidos de América y en nuestro país"[8].

Se remarca que el miembro informante de la mayoría, el Senador Carlos S. Juárez manifestó que "atribuirle al tribunal tal discrecionalidad no exced[ía] el margen que para ley reglamentaria del recurso se desprend[ía] del artículo 101 de la Constitución Nacional"

Ahora bien, la Corte Suprema también decidió opinar sobre esta cuestión. En efecto, mediante la Acordada 44/1989, de fecha 22 de septiembre de 1989, manifestó que había "tomado conocimiento, por la prensa, de que el Poder Ejecutivo Nacional ha[bía] enviado al Congreso un proyecto de ley por el que se modifica[ba] la composición del Tribunal y determinados aspectos de su competencia". Así, la Corte estimó "conveniente y oportuna la reforma que el proyecto introduc[ía] como segundo párrafo del art. 280 y tercero del art. 285 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación", ya que "el número creciente de causas que son traídas a su conocimiento e[ra] motivo de seria preocupación por esta Corte; de ahí que result[ara] confortante advertir que, tal interés, es compartido por otras ramas del Gobierno Nacional". Es por ello que, según el criterio de nuestro Máximo Tribunal las propuestas del proyecto de reforma "resulta[ba]n compatibles y adecuadas a la racionalización de sus tareas jurisdiccionales. También e[ra] positivo el reconocimiento de la mencionada atribución que pose[ía] esta Corte".

A mayor abundamiento, si bien pareciera ser una cuestión obvia, es dable remarcar que **cuando la Corte aplica el artículo 280 no confirma ni afirma el criterio adoptado en la sentencia del tribunal superior.**

Ello surge con toda claridad del voto en disidencia del Ministro Boggiano en el fallo "Veira", cuando se refiere al alcance del artículo 280. Allí estableció que aquel artículo: *"impone a esta Corte el deber de seleccionar "según su sana discreción" las causas en que conocerá por recurso extraordinario. Pese al aparente carácter potestativo de la norma, la obligación de hacer justicia por la vía del control de constitucionalidad torna imperativo desatender los planteos de cuestiones, aún federales, carentes de trascendencia. Asimismo, (...) permite a esta Corte ejercer su jurisdicción extraordinaria en casos de trascendencia, aun cuando existiera algún obstáculo formal para acceder a la misma"*. Agrega, y aquí se debe hacer foco, "*que, obviamente, la desestimación de un recurso extraordinario con la sola invocación del art. 280 (...) no importa confirmar ni afirmar la justicia o el acierto de la decisión recurrida. Implica, en cambio, que esta Corte ha decidido no pronunciarse sobre la presunta arbitrariedad invocada, por no haber hallado en la causa elementos que tornen manifiesto la frustración del derecho a la jurisdicción en debido proceso*".

En los últimos años, nuestro Máximo Tribunal retomó esta idea en el fallo "Vidal", al sostener que "*cabe poner de relieve -a fin de evitar interpretaciones erróneas acerca del alcance de los fallos de la Corte Suprema- que la desestimación de un recurso extraordinario mediante la aplicación de dicha norma no importa confirmar ni afirmar la justicia o el acierto de la decisión recurrida*". Más tarde en el fallo "Napal", el Ministro Lorenzetti en su voto se remitió a la cita transcripta del caso "Vidal". Y así realizó esta remisión en todos sus votos en donde se declaraba inadmisible el recurso extraordinario federal y se denegaba el recurso de queja.

[8] Diario de Sesiones Cámara de Senadores de la Nación, Informe, p. 2605.

Por su parte, el Ministro Rosatti sostiene que *"las razones por las que la Corte considera insustancial o intrascendente la cuestión planteada permanecen "puertas adentro del tribunal" y ello no implica abrir juicio de valor sobre la justicia de la pretensión articulada (...) Lo que la Corte dice (...) es que el caso no es pertinente para generar su intervención; lo que la Corte no dice es quién tendría la razón en el pleito (...)"*

Cabe agregar que, oportunamente, se han realizado planteos ante nuestro Máximo Tribunal cuestionando la constitucionalidad del artículo 280 y el mismo se ha pronunciado a favor de la validez del mismo, alegando la no irrazonabilidad en la reglamentación llevada a cabo por el Congreso al aplicar el entonces artículo 101 de la Constitución Nacional.

A mayor abundamiento, la Corte ha utilizado la figura del artículo 280 como un "certiorari positivo", es decir a los fines de ampliar su jurisdicción en supuestos de trascendencia. Un ejemplo de ello fue que la Corte Suprema se pronunció en cuestiones de gravedad institucional en donde no existía el requisito de la sentencia definitiva o en cuestiones de derecho común al estar en juego cuestiones de trascendencia.

El Ministro Rosatti agrega, citando a Palacio que, al comparar esta cláusula con la utilizada en el modelo estadounidense, *"nuestro sistema funciona con una lógica diversa, pues las causas llegan a conocimiento de la Corte, esta las estudia en profundidad y luego decide, si así lo considera, desestimarlas por la falta de cuestión federal, insustancialidad o intrascendencia de lo planteado"*.

Sin embargo, a pesar de la aceptación de la reforma del artículo 280 por parte de la misma Corte, ésta fue duramente criticada por doctrina autorizada. Así resulta indispensable citar a Néstor Sagüés, quien señaló, en línea con lo ya expresado en el debate parlamentario de la ley 23.774, que *"la jurisdicción por apelación de la Corte, se ejercita "según las reglas y excepciones que prescriba el Congreso", según reza el art. 101 de la Constitución. Por ende, pareciera que no es inconstitucional que la ley 23.774 haya permitido a la Corte (en el recurso extraordinario) escoger qué procesos resolverá, en función de su trascendencia"*. Sin embargo, el autor manifestó que *"la duda surge porque la Corte Suprema ha reputado arbitrario los fallos con fundamentación o motivación insuficientes, según una larga y sesuda elaboración jurisprudencial, en función de las garantías constitucionales del debido proceso y defensa en juicio. El nuevo artículo 280 permite a la Corte pontificar: "Haz lo que yo digo, pero no lo que yo hago" cosa que no parece muy coherente en un régimen republicano"*.

En otra oportunidad, el autor remarcó que el artículo 280 *"ni siquiera exige un mínimo de fundamentación para liquidar a un recurso extraordinario (...) porque deja a la Corte, a su gusto y paladar, atender recursos extraordinarios carentes de trascendencia, y desestimar a otros que estén en igual condición. Esto puede producir que dos juicios gemelos, básicamente semejantes, resulten tratados disparmente: admitido uno, y descartado el otro. Y ello no es ilegal, sino perfectamente lícito dentro del esquema del citado art. 280"*.

Como consecuencia de ello, sostuvo que *"cualquier letrado se preguntará por qué hado o conjunción astral favorable el recurso extraordinario presentado por un colega fue reputado admisible, mientras que el suyo, sustancialmente igual, quedó exterminado por el art. 280. Cabe aclarar que no tiene recurso legal alguno para disipar su incógnita, y ello fomenta, por supuesto, suspicacias, dudas y conjeturas*

del más variado tipo, ninguna de ellas favorable para la Corte."

Por lo tanto, queda claro que la figura del artículo 280 es evidentemente controversial; y si bien puede "aliviar" el trabajo de la Corte Suprema, también puede llegar a resultar en muchos casos injusta para los litigantes.

IV.B. La jurisdicción constitucional más eminente según la propia Corte: casos en donde decidió restringir su competencia

Nuestro Máximo Tribunal en el caso "Itzcovich", de fecha 29 de marzo de 2005, resolvió por mayoría -compuesta por los Ministros Petracchi, Fayt, Highton de Nolasco, Maqueda-, Zaffaroni -según su voto- y Lorenzetti – según su voto-, que el artículo 19 de la ley 24.463 carecía de la racionalidad exigida por la Constitución Nacional y, como consecuencia de ello, debía declararse su invalidez.

Así la mayoría afirmó en el considerando 8°) que el procedimiento establecido en el mencionado artículo 19: *"Ha[bía] tenido como consecuencia una gran expansión en el ámbito de competencia de la Corte, tanto en el aspecto cuantitativo como en la diversidad de temas fácticos y jurídicos que ha[bía] debido abordar, con la consiguiente alteración del rol que venía cumpliendo como intérprete final de la Constitución Nacional para adaptar su funcionamiento, cada vez en mayor medida, al de un tribunal de instancia común.*"

Sin embargo, nuestro Máximo Tribunal reconoció en el considerando 10°) que si bien es cierto que ha acatado "*la jurisdicción reglada que el Poder Legislativo le ha asignado mediante el recurso en cuestión, ello no la inhabilita para declarar que la disposición impugnada, aunque no ostensiblemente incorrecta en su origen, ha devenido indefendible, pues no se adecua a los fines tomados en consideración para su sanción y en su aplicación práctica compromete el rol institucional del máximo tribunal y causa graves perjuicios a los justiciables en una etapa de la vida en que la tutela estatal resulta imprescindible.*

Al respecto, cabe destacar que el principio de razonabilidad exige que deba cuidarse especialmente que los preceptos mantengan coherencia con las reglas constitucionales durante todo el lapso que dure su vigencia, de suerte que su aplicación no resulte contradictoria con lo establecido por la Constitución Nacional (Fallos: 316:3104, considerando 11)."

A mayor abundamiento, el voto de mayoría enfatizó en el considerando 13°), de la misma forma que los Ministros Maqueda y Zaffaroni en el considerando 29°), que: *"cuando un precepto frustra o desvirtúa los propósitos de la ley en que se encuentra inserto o bien su aplicación torna ilusorios aquéllos, de modo tal que llegue, incluso, a ponerse en colisión con enunciados de jerarquía constitucional, es deber de los jueces apartarse de tal precepto y dejar de aplicarlo a fin de asegurar la supremacía de la Constitución Federal, pues precisamente esa función moderadora constituye uno de los fines supremos del Poder Judicial y una de las mayores garantías con que éste cuenta para asegurar los derechos contra los posibles abusos de los poderes públicos (Fallos: 308:857; 311:1937).*"

Por su parte, los Ministros Maqueda y Zaffaroni advirtieron en el considerando 11°) *"que la vigencia del procedimiento establecido en el art. 19 de la ley 24.463 ha tenido, principalmente, dos consecuencias. Por un lado, ha implicado una evidente expansión del ámbito de competencia de esta Corte, tanto en el aspecto cuantitativo como en el cualitativo, con la consiguiente alteración del rol que hasta entonces venía cumpliendo.*

En tal sentido, resultan elocuentes los datos estadísticos del Tribunal relativos a la gran cantidad de recursos ordinarios interpuestos con fundamento en el citado art. 19, así como la diversidad de temas fácticos y jurídicos debatidos y resueltos por esa vía. De hecho y como es obvio, la consideración de esos recursos en instancia ordinaria exige un entramado de ponderaciones casuísticas que contrasta con el alto rol institucional que corresponde al máximo órgano judicial en orden federal; lo cual supone que el Tribunal deba modificar su funcionamiento adaptándolo, en la importante medida que lo viene exigiendo el caudal de recursos ordinarios, al de un tribunal de instancia común. Ello necesariamente conspira contra el debate racional que debería desplegarse en los acuerdos sobre los aspectos más relevantes de la vida jurídica nacional, el cual queda restringido a las resultas de las avalanchas de planteos por vía ordinaria sobre temáticas que, como regla y por su naturaleza, deben considerarse en principio ajenas a su competencia."

En el marco de su competencia originaria, a partir del precedente "Barreto"[9] del 21 de marzo de 2006, la Corte resolvió asignarle un nuevo contorno al concepto de "causa civil"; en otras palabras, consideró que debía abandonarse la generalizada calificación de aquel concepto que se venía aplicando desde el precedente del año 1992 "De Gandia, Beatriz Isabel"[10]. De esta forma, nuestro Máximo Tribunal manifestó que no resultaba competente para conocer en las contiendas por vía de su jurisdicción originaria cuando las indemnizaciones pretendidas derivaban del ejercicio del poder público provincial. Como consecuencia de ello, el alcance del nuevo concepto de "causa civil" se redujo a cuestiones que no resultaban ser reclamos de indemnizaciones a estados provinciales.

Ahora bien, ¿cuáles fueron las razones que llevaron a la Corte a tomar esta decisión? Así lo explicó en el tercer párrafo del considerando 5°): que *"en torno a la impostergable necesidad de preservar y fortalecer el rol institucional correspondiente a esta Corte, se impone un nuevo y prudente examen del ámbito de aplicación de este capítulo temático en especial de su competencia originaria que, con base en una razonable interpretación que arraigue objetivamente en el texto normativo en juego y en la amplitud de opiniones fundadas que permite (Fallos: 306:1672), se incline por la alternativa de mayor rigurosidad que, a la par de dejar en el ámbito de la jurisdicción originaria del Tribunal un núcleo de asuntos nítidamente previsto por la Ley Fundamental, permita atenderlo de modo compatible con el responsable ejercicio de otras atribuciones que hacen de modo directo a las altas funciones jurisdiccionales subrayadas con anterioridad, que de modo indelegable corresponden a este Tribunal en su condición de Supremo."*

Unos meses más tarde, más precisamente el 20 de junio de 2006, la Corte halló otra forma de restringir su jurisdicción originaria, a través de la eliminación de la acumulación subjetiva de pretensiones, a través del caso "Mendoza"[11]. De esta forma, decidió abandonar el criterio jurisprudencial que admitía que en ciertos casos pudieran intervenir sujetos que no se encontraban aforados a su competencia originaria. Así nuestro Máximo Tribunal explicó que, si las demandadas hubieran sido emplazadas de forma autónoma, a ninguna de ellas les hubiese correspondido ventilar el asunto ante la jurisdicción originaria.

[9] CSJN, Fallos: 329:759.
[10] CSJN, Fallos: 35:2309.
[11] CSJN, Fallos: 329:2316.

Es por ello que en el considerando 11°) *in fine*, la Corte justificó su incompetencia, y para ello se remitió a lo resuelto en las causas "Itzcovich" y "Barreto", y se basó en las siguientes cuestiones: (i) razones de trascendencia institucional, y (ii) preservación de sus limitados recursos humanos y materiales para el fiel ejercicio de su jurisdicción constitucional más eminente.

Otra decisión de la Corte Suprema, que sin duda no ha pasado desapercibida para los tributaristas y administrativistas (y el hecho de que nuestro Máximo Tribunal la siga invocando en sus pronunciamientos trae aparejada muchísimas limitaciones para los contribuyentes que deciden litigar contra una provincia en instancia originaria), consiste en la tan polémica sentencia del 5 de mayo de 2009 "Papel Misionero"[12] [13]. Allí

[12] CSJN, Fallos: 332:1007.

[13] Se puede advertir como esta doctrina legal es también aplicada a casos que exceden la materia tributaria.

Por ejemplo, ello se ve en los amparos interpuestos contra diferentes provincias y sus respectivas agencias de seguridad vial

. CSJN, *"Nosiglia Curzzio, Mariana Alejandra c/ Provincia de Misiones s/ amparo Ley 16.986"*, FPA 5218/2019/CS1, 12 de noviembre de 2020. La Corte resuelve declarar que la causa es ajena a su competencia originaria y hace remisión al apartado III del dictamen de la Procuradora del 25 de septiembre de 2019. En efecto, la Procuradora sostuvo que *"la pretensión de la actora consiste en obtener la declaración de inconstitucionalidad u nulidad de las actas de infracción que fueron labradas por la policía de la Provincia de Misiones en la Ruta Nacional N° 12, por considerarlas violatorias de la Ley Nacional de Tránsito 24.449 y contrarias a los artículos 14, 17 y 18 de la Constitución Nacional."*. Agrega que "la adhesión de la Provincia de Misiones mediante ley XVII-N° 29 (antes ley 4511) a la ley nacional 24.449 y la firma del Convenio entre la Provincia de Misiones y la Gendarmería Nacional en materia de control de tránsito y seguridad vial ratificado por decreto 1283/2016, supuso la incorporación de esa ley nacional al orden local, de modo que su alegada violación colisiona, en primer término, con el plexo normativo provincial, y tal circunstancia excluye la cuestión de la matera exclusivamente federal (Fallos: 327:1789 y 329:4496)."

En el mismo sentido falló la Corte en los autos: CSJN, *"López, Jorge Oscar c/ Agencia Nacional de Seguridad Vial y otros s/ amparo ley 16.986"*, FPA 10884/2019/CS1; CSJN *"Villar, María Florencia c/ Agencia Provincial de Seguridad Vial de la Provincia de Santa Fe y otro s/ amparo ley 16.986"*, FPA 8544/2019/CS1; CSJN, *"Beber Brunner, Diego c/ Provincia de Misiones s/ amparo ley 16.986"*, FPA 708/2019/CS1; CSJN *"Gandulfo, Alfredo Ramón c/ Provincia de Misiones s/ amparo ley 16.968"*, FPA 3169/2019/CS1; CSJN *"Zalazar, Francisca Alicia c/ Dirección General de Seguridad Vial y Turismo de la Provincia de Misiones s/ amparo ley 16.986"*, FRE 9031/2019/CS1; CSJN, *"Beber Brunner, Diego c/ Provincia de Misiones s/ amparo ley 16.986"*, FPA 2200/2019/CS1; CSJN, *"Cejas, Francisco José c/ Misiones, Provincia de s/ amparo ley 16.986"* FPA 3870/2019/CS1; CSJN, *"Monzón, Carlos Humberto c/ Dirección General de Seguridad Vial y Turismo de la Policía de la Provincia de Misiones c/ amparo ley 16.986"*, FPA 11681/2019/CS1; CSJN, *"Hereñu,*

Facundo Martín c/ Provincia de Misiones s/ amparo ley 16.986", FPA 3731/2019/CS1; CSJN, *"González, Milagros María del Luján c/ Provincia de Misiones s/ amparo ley 16.986"*, FPA 3250/2019/CS1; CSJN, *"Godoy, Juan Carlos Ángel c/ Policía de la Provincia de Misiones s/amparo ley 16.986"*, FPA 11168/2019/CS1, y CSJN, "Steven, Flavio G. c/ Agencia Provincial de Seguridad Vial de la Provincia de Santa Fe y otro s/ amparo ley 16.986", FPA 00531/2019/CS001, todos ellos del 12 de noviembre de 2020.

En el mismo sentido: CSJN, *"Gómez, Ana Soledad Sobeida c/ Misiones, Provincia de s/ amparo ley 16.986"*, FRE 5432/2019/CS1, 19 de agosto de 2021 y CSJN, *"Gauna, Luis Alberto c/ Dirección Gral. de Seguridad Vial y Turismo de Misiones s/ medida cautelar"*, FPA 13832/2019/CS1, 26 de agosto de 2021.

En el mismo sentido: CSJN, "De los Santos. Malvina c/ Gobierno de la Provincia de Misiones s/ amparo ley 16.986", FPA 4850/2020/CS1, 12 de agosto de 2022 y CSJN, "Cardozo, Juan Ramón c/ U.A.C.I. (Unidad Administrativa Control de Infracciones) de la Provincia de Misiones", FPA 4445/2021/CS1, 15 de noviembre de 2022

También se ve en los casos de apelación de infracciones en el marco de amparos interpuestos contra diferentes provincias y sus respectivas agencias de seguridad vial:

. CSJN, *"Bossero, Martín s/ apelación del juez de faltas municipal"*, Competencia Nº 1140.XLI, 24 de octubre de 2006. La Corte resuelve declarar que la causa debía tramitar en la justicia local y hace remisión al dictamen del Procurador fiscal del 8 de marzo de 2006. El Procurador sostuvo que *"a raíz de la sanción de la ley 13.230 de la Provincia de Buenos Aires, por cuyo artículo 1º la citada Provincia adhirió a la Ley Nacional Nº 18.824, Código Alimentario Argentino, estableciendo en su art. 5º que la autoridad de aplicación conocerá en grado de apelación de los reclamos que recaigan sobre actos administrativos emanados por él o los municipios en ejercicio de las facultades delegadas de acuerdo a lo que establece la normativa de procedimiento administrativo de la Provincia de Buenos Aires.*

Estimo que esta adhesión de la Provincia de Buenos Aires supuso la incorporación de las normas del Código Alimentario Argentino al orden local e hizo aplicable al caso, de modo analógico, la jurisprudencia de V.E., que huno de decidir que "las leyes -convenio entre la Nación y las provincias hacen parte del derecho local; esa condición asumen en el campo del derecho público, de modo que su violación colisiona, en primer término, con el plexo normativo provincial, y tal circunstancia excluye la cuestión de la materia exclusivamente federal (Fallos 27 de mayo de 2004, en la causa M-903,LXXXIX, "Matadero Frigorífico Merlo S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de certeza)."

se decidió dejar de lado la doctrina sentada en el caso "El Cóndor"[14] del 7 de diciembre de 2001 y reestablecer la tradicional doctrina sentada en "Transportes Automotores Chevallier"[15] del 20 de agosto de 1991. Por lo tanto, se reestableció el principio de que "*las leyes-convenio hacen parte también -aunque con diversa jerarquía- del derecho local. Esa condición asume en el campo del derecho público provincial la ley de coparticipación por lo que su alegada violación no habilita la instancia originaria, (...)*".

Debemos rescatar el considerando 8°) del voto del Ministro Maqueda en aquel caso, en el cual se remitió a los fallos "Itzcovich" y "Barreto", al manifestar que "*razones institucionales como las que dieron sustento a la doctrina de Fallos: 328:566 y 329:759, aconsejan adoptar un criterio de particular estrictez en torno a la apertura de su jurisdicción originaria en razón de la materia exclusiva o predominantemente federal*".

A través de este pronunciamiento, que fue pacíficamente sostenido por la Corte, aun a

[14] CSJN, Fallos: 324:4226. Allí la Corte sostuvo que *"la reforma constitucional de 1994 exig[ía] un nuevo examen de los fundamentos en los que radica la asunción de dicha competencia"*. Así concluyó *"que el nuevo rango asignado al tema por la Convención Constituyente de 1994 y el amplio tratamiento que la Ley Fundamental le dedica después de La reforma, conduce a la conclusión de que la afectación del sistema así establecido involucra, en principio, una cuestión constitucional"*.

Sin embargo, cabe tener presente que el rango constitucional asignado por ese entonces a la Ley de Coparticipación no fue adoptado respecto al Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento. Así lo manifestó nuestro Máximo Tribunal en "Matadero y Frigorífico Merlo" (CSJN, Fallos: 327:1789).

[15] CSJN, Fallos: 314:862.

través de sus sucesivas integraciones, se dejó establecido que no cabe admitir el acceso directo a la competencia originaria cuando la cuestión federal planteada no resulta ser la predominante en la causa. En otras palabras, *"sólo cabe discutir en instancia originaria la validez de un tributo cuando es atacado exclusivamente como contrario a la Constitución Nacional"* (Fallos: 314:862).

La única excepción a la aplicación de la doctrina sentada en "Papel Misionero" se encuentra en aquellos asuntos vinculados con un servicio público nacional (y, por ende, cuando entran en juego las aduanas interiores y el comercio interjurisdiccional o incluso la cláusula del progreso).

Asimismo, la naturaleza jurídica otorgada a las leyes-convenio por "Papel Misionero", tampoco suscita cuestión federal al momento de interponer un Recurso Extraordinario Federal (salvo para el Ministro Lorenzetti), y sólo se podrá acceder a la jurisdicción apelada de la Corte en aquellos casos en donde pueda ser invocada exitosamente la doctrina de la arbitrariedad de sentencia.

Por último, se debe mencionar el caso "Anadon", sentencia del 20 de agosto de 2015, mediante la cual la Corte volvió a delimitar su competencia apelada establecida por una ley dictada por el Congreso de la Nación. Como consecuencia de ello, declaró la inconstitucionalidad del artículo 24, inciso 6°, apartado a) del decreto-ley 1285/58.

Aquí, nuestro Máximo Tribunal, sin desconocer que le corresponde al Congreso establecer las reglas y excepciones de su jurisdicción por apelación, en función de lo dispuesto por el artículo 117 de la Constitución Nacional, enfatizó que aquella competencia reglamentaria *"deb[ía] ser ejercida conforme al estándar de razonabilidad"*.

La Corte así sostuvo que *"las leyes (...) solo pueden ser interpretadas de acuerdo a las nuevas condiciones y necesidades de la comunidad, porque toda ley, por naturaleza, está destinada a regir hechos posteriores a su sanción ("Kot", Fallos: 241:291)."*

De ahí a que nuestro Máximo Tribunal estableció que el recurso ordinario *"ha devenido indefendible con el tiempo, y que su aplicación práctica compromete el rol institucional que emana de su primera y más importante función, concerniente a la interpretación de cuestiones federales, en particular las referidas a la vigencia de los derechos fundamentales y el sistema representativo, republicano y federal (Fallos: 1:340; 33:162; 330:4103, entre muchos otros)*.

Existen razones de trascendencia, tendientes a preservar y fortalecer el rol institucional de la Corte, que justifican la utilización de un riguroso criterio hermenéutico de los supuestos que dan lugar a su competencia apelada, para que de este modo lleve a cabo una profundización del ejercicio de su jurisdicción constitucional más eminente. A tales fines, se deben dejar de lado aquellos casos que, al amparo de una regla interpretativa diversa de la enunciada o de entronizar principios infraconstitucionales, desnaturalicen la función constitucional del Tribunal."

Es por todo lo expuesto que, a criterio de quien suscribe, este último pronunciamiento debería ser considerado como una de las llaves para adentrarse a la espinosa jurisdicción establecida por la Corte, para así finalmente comprender las *"razones de trascendencia, tendientes a preservar o fortalecer su rol institucional"* o, en otras palabras, cuál es su *"jurisdicción constitucional más eminente"*.

IV.C. La jurisdicción constitucional más eminente según la propia Corte: casos en donde decidió ampliar su competencia

María Sofía Sagüés[16] explica que nos encontramos en presencia de un escenario en donde el Recurso Extraordinario Federal está perdiendo protagonismo, no cuantitativamente sino cualitativamente. Ello en función de que comienzan a introducirse ante la competencia originaria de la Corte casos propios de sistemas concentrados; como los **procesos por conflicto de poderes** (es decir, el accionar de un poder de un estado contra otro, que por acción u omisión interfiere en el ejercicio de las potestades privativas del primero, ya sea porque invade potestades privativas o porque no actúa y, como consecuencia de ello, no se generan las condiciones para el ejercicio de esas potestades privativas) o los **procesos de control de inconstitucionalidad por omisión** que, en términos genéricos o absolutos, se articulan bajo el máximo órgano en los sistemas constitucionales concentrados.

Incluso han existido casos en donde la Corte no amplió su competencia, pero sí intervino en los planteos formulados ante sus estrados. De esta forma, concedió medidas cautelares en instancia originaria previo a expedirse acerca de su competencia[17]. Ello ante la gravedad y urgencia de los hechos denunciados por las partes, toda vez que consideró que debía ejercer *"el control encomendado a la justicia sobre las actividades de los otros poderes del Estado"*.

Un ejemplo de ello fue el caso "Defensor del Pueblo de la Nación c/ Estado Nacional y otra (Provincia del Chaco)". En aquel planteo, el entonces Defensor del Pueblo de la Nación demandó al Estado Nacional y a la Provincia del Chaco a los fines de que se los condene a adoptar las medidas necesarias para modificar la condición de vida de los habitantes de ciertas comunidades indígenas que habitan la Provincia del Chaco. Es decir, reclamó la satisfacción de necesidades básicas como el agua potable y alimentos, entre otras, por encontrarse en una situación de exterminio silencioso, progresivo, sistemático e inexorable.

Mediante la sentencia del 18 de septiembre de 2007[18], a través del voto de la mayoría (compuesta por los Ministros Lorenzetti, Fayt, Petracchi, Maqueda y Zaffaroni), la Corte sostuvo que, en determinadas ocasiones *"la gravedad y urgencia de los hechos que se denuncian exigen de esta Corte el ejercicio del control encomendado a la justicia sobre las actividades de los otros poderes del Estado y, en ese marco, la adopción de las medidas conducentes que, sin menoscabar las atribuciones de estos últimos, tiendan a sostener la observancia de la Constitución Nacional, más allá de la decisión que se pueda recaer en el momento que se expida sobre su competencia para entender en el caso por vía de la instancia prevista en el art. 117 de la Constitución Nacional."*. De esta forma, resolvió: **(i)** conceder la medida cautelar y que se ordenara al Estado Nacional y a la Provincia del Chaco el suministro del agua potable y alimentos a las comunidades aborígenes; **(ii)** requerir al Estado Nacional y a la Provincia un informe respecto de los avances de la ejecución de los planes y programas y, finalmente, **(iii)**

[16] Clase abierta dictada por la Dra. María Sofía Sagüés sobre Recurso Extraordinario Federal en el marco de la materia Derecho Procesal Constitucional, llevada a cabo el 26 de octubre de 2021, transmitida por el canal de Youtube de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Cuyo.
Disponible en: https://youtu.be/z8wGOcundj0?si=pgckGy6cfwn0YUsV [fecha de consulta 31/03/2025]

[17] CSJN, Fallos: 330:4134, 341:1854, entre otros.

[18] CSJN, Fallos: 330:4134.

convocar a una audiencia a los fines de que las partes se expidan sobre el contenido del informe.

Desde aquel pronunciamiento, la Corte Suprema continuó ordenando a las partes demandadas que informen el estado de ejecución de los programas de salud, alimentación, asistencia sanitaria, provisión de agua potable, fumigación y desinfección de las regiones alcanzadas por aquella medida precautoria.

Finalmente, luego de casi catorce años, a través de la sentencia del 8 de abril de 2021[19] nuestro Máximo Tribunal mediante el voto de la mayoría (integrada por los Ministros Lorenzetti, Maqueda y Rosatti), **(i)** resaltó que el camino tendiente a superar la situación de miseria estructural fue allanado por la Corte y, en consecuencia, se había cumplido el objetivo para la apertura de su instancia y, **(ii)** que la dignidad de los seres humanos *"exige de todos los agentes responsables la realización de medidas coordinadas que hagan que la intervención judicial no se transforme en una mera declaración y declamación de derechos"* (ver considerando 19º). De esta forma, resolvió: **(i)** declarar su incompetencia ante la inexistencia de competencia ratione materiae (la tutela del derecho a la vida y a la salud no son exclusivamente federales) y ratione personae (aplicación de la doctrina "Mendoza" por la acumulación subjetiva de pretensiones e inexistencia de un litisconsorcio pasivo necesario) y, **(ii)** ordenar la remisión de las actuaciones a la justicia provincial y federal a los fines de que los Estados continúen con el cumplimiento de las obligaciones que le corresponden en la ejecución de las acciones necesarias para alcanzar los objetivos del programa marco elaborado para superar la situación objeto del proceso.

[19] CSJN, Fallos: 344:507.

Medidas similares fueron tomadas en los casos planteados en el contexto de emergencia sanitaria provocada por el Covid-19. Así la Corte ordenó en su oportunidad pedidos de informes y, en algunos casos, incluso dictó medidas preventivas, toda vez que consideró que las restricciones a la circulación dispuesta por las autoridades locales resultaban *"prima facie"* irrazonables, no proporcionales y suprimían libertades individuales.

C.1. El ejercicio del control de constitucionalidad de la Corte a través de la hibridación o mixtura en su sistema jurisdiccional

Nuestro país, al igual que muchos otros que presentan un control de constitucional difuso, ha dejado de utilizar aquel sistema de forma "pura", por lo menos en ciertos planteos. En consecuencia, en aquellos casos la Corte Suprema, o algunos de sus Ministros, opta por utilizar herramientas propias del sistema de control de constitucionalidad concentrado para resolver los planteos que llegan a sus estrados[20].

Francisco Fernández Segado se refiere a la mixtura e hibridación de los sistemas jurisdiccionales de control de constitucionalidad[21] y analiza, entre otros casos, el de los países de Latinoamérica y el

[20] Es importante tener presente que, esto también se replica en los tribunales concentrados a través de las herramientas características del sistema de control de constitucionalidad difuso.

[21] Fernández Segado, Francisco, *La justicia constitucional ante el siglo XXI: la progresiva convergencia de los sistemas americano y europeo-kelseniano*, Universidad Nacional Autónoma de México, México, primera edición, 2004.

de los países que han optado por la fórmula de la "*judicial review*" norteamericana[22].

Por su parte, María Sofía Sagüés agrega que "*la dinámica de la acción de la Suprema Corte de Estados Unidos de América en su ejercicio de control de constitucionalidad constituye un interesante ejemplo de la mutación endógena de un modelo difuso, hacia un sistema híbrido con algunos perfiles propios del sistema concentrado, dado que monopoliza la interpretación constitucional, tiene la potencialidad de declarar la inconstitucionalidad de las leyes con efecto retroactivo o no, y a su vez concentra su accionar en la jurisdicción constitucional, abandonando la jurisdicción legal.*[23]

La citada autora, en su enjundioso análisis, señala que esta mutación en la forma de dictar las sentencias se visibiliza, por ejemplo, en la legitimación procesal y en la inexistencia de "caso o controversia".

De esta forma concluye que *"el modelo clásico difuso ha sido flexibilizado, y de alguna manera (si se lo asimila sólo en su variable pura) abandonado, con la adopción de pautas lindantes con el modelo concentrado, por lo que es posible concluir que el sistema ha adoptado una solución híbrida."*[24]

Por último, remarca en este aspecto puntual (y esto lo podemos advertir a través de algunos pronunciamientos de la Corte argentina, sobre todo a partir de la presidencia del Ministro Lorenzetti), que "*A través de su jurisprudencia, la Corte Suprema norteamericana ha reservado el control de constitucionalidad en el ámbito nacional al Poder Judicial federal y ha acentuado el carácter de fuerza vinculante de sus pronunciamientos, en cuanto intérprete supremo de la Constitución. Finalmente, ha hecho aplicación de su facultad discrecional de selección de casos para conocimiento y ha admitido la posibilidad de variar los efectos de la declaración. Estos extremos llevan a concluir que la Suprema Corte de Estados Unidos de América ha abandonado las pautas propias de un sistema difuso, adoptando elementos de los sistemas concentrados, generando un sistema híbrido."*[25]

En el caso de la hibridación en el control de constitucionalidad en la Corte Suprema, María Sofía Sagüés -quien prefiere utilizar el término hibridación- explica en forma constante en sus clases *"que la hibridación genera algo distinto a partir de distintas cosas; no es una mezcla, no se están mezclando modelos de control de*

[22] Fernández Segado, Francisco, Capítulo Sexto "La mixtura e hibridación de los actuales sistemas jurisdiccionales de control de constitucionalidad", punto IV "Las formas peculiares de justicia constitucional en América Latina" y punto V "La mixtura e hibridación en los países que han optado por la fórmula de la judicial review norteamericana", en *La justicia constitucional ante el siglo XXI: la progresiva convergencia de los sistemas americano y europeo-kelseniano*, Universidad Nacional Autónoma de México, México, primera edición, 2004, pp. 115 a 128.

[23] Sagüés, María Sofía, "Dinámica política del control de constitucionalidad en la Suprema Corte de Estados Unidos de América", en Foro, Revista de Ciencias Jurídicas y Sociales Nueva Época (ISSN:1698-5583), núm. 5/2007, de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, p. 194.

[24] Sagüés, María Sofía, "Dinámica política del control de constitucionalidad en la Suprema Corte de Estados Unidos de América", en Foro, Revista de Ciencias Jurídicas y Sociales Nueva Época (ISSN:1698-5583), núm. 5/2007, de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, p. 131.

[25] Sagüés, María Sofía, "Dinámica política del control de constitucionalidad en la Suprema Corte de Estados Unidos de América", en Foro, Revista de Ciencias Jurídicas y Sociales Nueva Época (ISSN:1698-5583), núm. 5/2007, de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, pp. 134-135.

constitucionalidad, sino que se genera algo diferente, con una dinámica o un margen de acción distinto, que puede ser mixto o dual. Es decir, que el sistema de control de constitucionalidad deja de ser difuso y dejar de ser concentrado."

De esta forma señala los casos en donde la Corte mutó u alteró su rol institucional, al punto tal de cambiar el sistema del control de constitucionalidad. Así, a través de esta hibridación es cuando falla: **(i)** sin caso, **(ii)** con impacto *erga omnes*, **(iii)** con efectos casi derogativos (nulidad), **(iv)** sin hacer mérito acerca de la legitimación activa y, **(v)** con efectos prospectivos.

Claramente esa hibridación padece de un problema. Y esto es advertido por Sagüés de forma muy acertada, *"ya que existe una dimensión normativa y fáctica que entran en pugna"*. Así explica que ello *implica la existencia de un fallo que al dictarse no tiene una estructura normativa procesal (ley en sentido formal), indónea para garantizarle un éxito a la decisión tomada a nivel procesal*. Por lo tanto, se pueden generar *leading cases* que no tienen forma de ejecutarse en la realidad."

Se pueden mencionar algunos ejemplos:

- **Cuando se falla sin "caso" y con efectos prospectivos:**

Caso "CFK"[26], de fecha 24 de abril de 2020. Aquí se planteó un conflicto de poderes ante la instancia originaria de la Corte acerca de la actuación del Senado de manera virtual (conflicto entre el Poder Legislativo y el Poder Judicial para el caso de que eventualmente se declarase la inconstitucionalidad de una norma dictada en el marco de una sesión virtual).

En rigor nuestro Máximo Tribunal no podía pronunciarse, ya que no existía un "caso" -esto se ve en el voto de los Ministros Maqueda, Lorenzetti y Highton y en el voto del Ministro Rosenkrantz- y, además la Corte no era competente -voto del Ministro Rosatti y voto del Ministro Rosenkrantz-. Sin embargo, a modo de *obiter* los Ministros dieron argumentos en torno de la cuestión llevada a sus estrados. Cabe destacar el voto concurrente del Ministro Rosatti en donde le hace saber al Senado una serie de consideraciones colaborativas que deben entenderse como una contribución institucional al inédito cuadro de situación que se atravesaba en el contexto del Covid-19.

- **Cuando se falla con efectos prospectivos:**

Caso "Etcheverry", de fecha 21 de octubre de 2021. Aquí se interpuso una acción de amparo contra el Estado Nacional, toda vez que existía una injustificable omisión de reglamentar el artículo 179 de la ley 20.744, que expresamente imponía la obligación de las empresas de implementar guarderías y salas maternales. Como consecuencia de ello, la Corte ordenó al Poder Ejecutivo que subsane aquella omisión en un plazo razonable.

Caso "GCBA c/EN"[27], de fecha 4 de mayo de 2021**:** la Ciudad Autónoma de Buenos Aires demandó al Estado Nacional ante la instancia originaria de la Corte, a los fines de obtener la declaración de inconstitucionalidad del artículo 2º del decreto de necesidad y urgencia 241/2021 del Poder Ejecutivo Nacional, que había establecido la suspensión del dictado de clases presenciales en el AMBA. Nuestro Máximo Tribunal no sólo se volvió a pronunciar sobre el *status jurídico* de la Ciudad (como ya lo venía haciendo en sentencias anteriores), sino que también hizo lugar a la demanda interpuesta, y consideró que el Estado Nacional había violado la autonomía de la Ciudad de

[26] CSJN, Fallos: 343:195.

[27] CSJN, Fallos: 344:809.

Buenos Aires en materia de educación y salud pública.

Sin embargo, a pesar de la finalización del plazo de vigencia temporal del decreto de necesidad y urgencia, objeto del proceso al momento de dictar sentencia, la Corte Suprema decidió igualmente pronunciarse a los fines de asentar un criterio rector de máxima relevancia institucional en la materia discutida en autos, *"dado que circunstancias como las examinas en la causa pueden prorrogarse o repetirse en el futuro"*. Esto se vio reflejado en el considerando 18º) del voto del Ministro Lorezentti, de forma análoga se pudo apreciar en el considerando 28º) del voto conjunto de los Ministros Rosatti y Maqueda y, finalmente, en el considerando 19º) del voto del Ministro Rosenkrantz.

Así sostuvieron que: *"(...), el hecho de que el estricto acatamiento de los plazos procesales propios del juicio sumarísimo haya superado al breve plazo de vigencia temporal del DNU impugnado, no resulta óbice para que esta Corte emita su pronunciamiento.*

Por el contrario, una clásica doctrina de este Tribunal indica que sus poderes se mantienen incólumes para conocer del asunto cuando el desenvolvimiento ordinario de los acontecimientos pudiera sustraer a las cuestiones planteadas de la revisión de esta Corte, frustrándose así su rol de garante supremo de la Constitución Nacional (arg. causas "Acuerdo para el Bicentenario", Fallos: 340:914; "Ríos", Fallos: 310:819; "B.A.", Fallos: 324:4061).

En ese entendimiento, ***dado que circunstancias como las examinadas en la causa pueden prorrogarse o repetirse en el futuro, el Tribunal entiende que su pronunciamiento no solo no se ha vuelto inoficioso sino que debe orientar, desde lo jurídico -no desde lo sanitario- decisiones futuras****. Dicho de otro modo: no se trata solo de ponderar una decisión temporaria y circunstancial, sino de dejar establecido un criterio rector de máxima relevancia institucional en el marco del federalismo argentino.* (el destacado no obra en el original)."

Caso "Iriarte"[28], 27 de agosto fecha de 2024, votos de los Ministros Rosatti y Maqueda. Los abogados Luis Iriarte y Carmen Fontán interpusieron una demanda declarativa de inconstitucionalidad contra la Provincia de Tucumán, mediante la cual solicitaron la declaración de invalidez de diversas cláusulas de la Constitución provincial incorporadas en la reforma producida en el año 2006. Ello en función de que, a su criterio, la convención constituyente había actuado fuera de su competencia al incorporar temas cuyo tratamiento no había sido habilitado por la ley local que declaró la necesidad de la reforma. Una de las cláusulas cuestionadas fue el artículo 41, segundo párrafo, que regula la potestad provincial de celebrar acuerdos internacionales relativos a la introducción de residuos peligrosos en su territorio.

En efecto, la Corte Suprema de Tucumán en su sentencia del 14 de septiembre de 2017 consideró que resultaban: *(...) incompatible y concluyente la inconciliable oposición entre la prohibición de ingreso al territorio nacional de residuos actual o potencialmente peligrosos y de los radioactivos establecida en el art. 41 in fine de la Constitución Nacional y la aceptación de la posibilidad de crear sistemas de tránsito y tratamiento y disposición final de residuos peligrosos y radioactivos en el art. 41 inciso 2 de la Constitución Provincial; estando en juego un bien jurídico extremadamente acuciante y delicado para la salud de las personas y el medio ambiente provincial, en el mundo actual; y advirtiendo que la Cámara a quo*

[28] CSJN, Fallos: 347:1084.

circunscribió al mínimo la intervención jurisdiccional, al limitarse a invalidar las palabras "estados extranjeros e instituciones privadas" con prudencia y respeto por la ultima ratio de la descalificación constitucional (...).

Respecto a este agravio planteado por la Provincia de Tucumán, los Ministros Rosatti y Maqueda consideraron, de conformidad a lo expuesto por la Procuración en su dictamen de fecha 4 de julio de 2019, que el recurso extraordinario resultaba inadmisible toda vez que no mediaba resolución contraria al derecho federal invocado: *(...) la decisión en crisis ha sido a favor de la invalidez de la norma provincial, por considerarla incompatible con el artículo 41 de la Constitución Nacional, en cuanto enfáticamente establece que se "prohíbe el ingreso al territorio nacional de residuos actual o potencialmente peligrosos, y de los radiactivos".*

Sin embargo, decidieron tratar el agravio a través de un escenario de hibridación. Ello se advierte en el considerando 6°) que: *"(...)* ***en virtud de la repercusión que el tema planteado en la causa pueda tener a futuro respecto de otras jurisdicciones, esta Corte desea formular las siguientes consideraciones jurídicas en referencia a la interpretación del último párrafo del artículo 41 de la Constitución Nacional****, que textualmente expresa: "Se prohíbe el ingreso al territorio nacional de residuos actual o potencialmente peligrosos, y de los radiactivos".*

La cláusula es contundente y no deja lugar a dudas, ni permite diferentes interpretaciones en torno al sentido del mandato, a su ámbito espacial y a su incidencia subjetiva.

Desde el punto de vista lógico la invalidación constitucional ("se prohíbe"), que no está seguida por aclaración alguna, descalifica todo tipo de permisión o morigeración infra constitucional como la descripta en el artículo 41 de la Constitución provincial.

Desde el punto de vista espacial ("territorio nacional") la prohibición comprende a las provincias y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Desde el punto de vista subjetivo, la prohibición involucra a todos los habitantes del país, pues debe recordarse que está inserta en el capítulo segundo de la primera parte de la Constitución Nacional (sobre Nuevos Derechos y Garantías) que se refiere a toda la población, lo que se refuerza con el reconocimiento de una legitimidad activa amplia (artículo 43 CN) para reclamar la vigencia del derecho a gozar de un medio ambiente sano y equilibrado y el correlativo cumplimiento del deber de preservarlo.

En conclusión la prohibición de ingreso de residuos actual o potencialmente peligrosos, y de los radiactivos al territorio nacional no admite excepciones ni morigeraciones infra constitucionales." (lo destacado me pertenece).

De esta forma resolvieron en el considerando 7°) *in fine* que *"en cuanto a la disputa normativa referida a la cláusula medio ambiental, la sentencia del tribunal cimero provincial establece la prevalencia de la disposición de la Constitución Nacional."*

C.2. El ejercicio del control de inconstitucionalidad por omisión por parte de la Corte

María Sofía Sagüés[29] explica que *"el primer criterio perfilado por la CSJN se volcó*

[29] Sagüés, María Sofía, "El fallo "Ekmekdjian c/ Sofovich" como la génesis del control de inconstitucionalidad por omisión del Poder Legislativo en Argentina", en Revista El Derecho *A treinta años de "Ekmekdjian c/ Sofovich". Edición especial.*, Buenos Aires, 7 de julio de 2022, N° 15.333, pp. 17 a 24, Cita Digital: ED-MMMCCXXXII-960.

hacia la negación del control de inconstitucionalidad por omisión, por considerar discrecional para el órgano legislativo la reglamentación de las cláusulas programáticas, no existiendo un deber "inmediato" de expedirse para el órgano legisferante (conf. Fallos: 115:92, 165:258, 208:21). Asimismo, se expresó que estas cláusulas son "meros enunciados verbales" (conf. Fallos: 239:273) y que, "la verdadera efectividad de lo que la Constitución reconoce depende de la actividad del legislador ordinario que reglamente el derecho" (conf. Fallos: 239:273). En el mismo sentido, ha señalado que no puede sustituirse al legislador en el establecimiento del régimen legal de la república (conf. Fallos: 237:24 y 245:419, entre otros)".

Sin embargo, a partir del pronunciamiento "Ekmekdjian c/ Sofovich"[30] de fecha 7 de julio de 1992, la autora sostiene que *"la Corte admitió la fuerza normativa de la constitución, y la operatividad de sus cláusulas, a la vez que habilitó la instrumentación de los medios para ejercer un derecho, ante la ausencia del andamiaje legal necesario*".

De esta forma, María Sofía Sagüés analiza este pronunciamiento *"como el punto de partida de una jurisprudencia receptiva del control de inconstitucionalidad por omisión del Poder Legislativo*". Por último, agrega que se trata de *"una sentencia de modalidad aditiva, en la que el juez nomogenéticamente gestó los aspectos necesarios para concretizar el derecho*" y, de esta forma, *"se dio nacimiento en Argentina al control de inconstitucionalidad por omisión del Poder Legislativo, cuya proyección toma especial protagonismo en la actualidad."*.

[30] CSJN, Fallos: 315:1492.

Se pueden mencionar algunos ejemplos que le siguieron al caso "Ekmekdjian c/ Sofovich"[31]:

- **Control de omisiones del Poder Ejecutivo:**

Caso "Etcheverry"[32], de fecha 21 de octubre de 2021. Aquí se interpuso una acción de amparo contra el Estado Nacional, toda vez que existía una injustificable omisión de reglamentar el artículo 179 de la ley 20.744, que expresamente imponía que *"En los establecimientos donde preste servicios el número mínimo de trabajadoras que determine la reglamentación, el empleador deberá habilitar salas maternales y guarderías para niños hasta la edad y en las condiciones que oportunamente se establezcan"*.

Como consecuencia de ello, la Corte ordenó al Poder Ejecutivo que subsane aquella omisión en un plazo razonable. De hecho, la sentencia fue cumplida mediante el Decreto 144/2022, que fuera publicado en el Boletín Oficial el 23 de marzo de 2022.

- **Control de omisiones del Poder Legislativo:**

[31] Los mismos son desarrollados por María Sofía Sagüés en el artículo ya citado y en Sagüés, María Sofía, "La inconstitucionalidad por omisión. A 30 años de la reforma constitucional de 1994.", en Revista de la Asociación Argentina de Derecho Constitucional, *A 30 años de la reforma constitucional de 1994. En homenaje al Profesor Néstor Pedro Sagüés,* Córdoba, Editorial Advocatus, Número 5, segundo semestre 2024, pp. 191 a 212.
Disponible en: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://aadconst.org.ar/wp-content/uploads/2024/12/Revista_AADC_N5_2024.pdf [fecha de consulta 31/03/2025]

[32] CSJN, Fallos: 344:3011.

Casos "Badaro I"[33], de fecha 8 de agosto de 2006 y **"Badaro II"**[34], de fecha 26 de noviembre de 2007. Aquí nuestro Máximo Tribunal se pronunció de manera escalonada.

En este caso existía un incumplimiento por parte del legislador respecto al carácter móvil de las jubilaciones (artículo 14 bis de la Constitución Nacional). En el primer planteo, la Corte se limita a describir la normativa constitucional, dejando librado al Poder Legislativo su reglamentación de una manera razonable. Por lo tanto, realiza una exhortación de delegación a los fines de que se adopten en un plazo razonable los criterios expuestos en la sentencia.

Sin embargo, al llegar el segundo planteo al Máximo Tribunal, se le informa que la ANSeS no había dado cumplimiento a lo resuelto, es decir el contenido de la nueva ley no cumplía con los preceptos señalados en el primer fallo por el Tribunal. De esta forma la Corte se vio obligada a resolver el caso, mediante el accionar jurisdiccional, utilizando los índices del INDEC; esto quiere decir que debió subsanar la omisión denunciada, pero lo hizo en el caso concreto y volvió a exhortar.

Caso "Halabi"[35], de fecha 24 de febrero de 2009. Ante la falta de regulación normativa por parte del legislador para el acceso a la justicia de una pluralidad de individuos que conformen una clase homogénea, la Corte resolvió que los jueces debían darle eficacia, cuando existe una clara evidencia sobre la afectación de un derecho fundamental y del acceso a la justicia de su titular. Asimismo, exigió su previsión normativa.

- **Control de omisiones en el federalismo de concertación:**

Caso "Corrales"[36], de fecha 9 de diciembre de 2015. La Corte sostuvo que el carácter nacional de los tribunales ordinarios de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires es meramente transitorio y concluyó que no correspondía equipararlos con los tribunales federales. Es por ello que exhortó a las autoridades competentes para que adopten las medidas necesarias a los efectos de garantizarle a la ciudad el pleno ejercicio de las competencias ordinarias en materia jurisdiccional. Ello habiendo transcurrido veinte años de la reforma constitucional de 1994.

Caso "Bazán"[37], de fecha 4 de abril de 2019. Nuestro Máximo Tribunal manifestó que el inmovilismo en llevar a cabo la transferencia de la justicia nacional ordinaria al Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires configura una omisión que "constituye un incumplimiento literal de la Constitución Nacional con el consiguiente debilitamiento de la fuerza normativa de su texto" (Fallos: 342:509, considerando 12°). De esta forma determinó, por mayoría, que el Tribunal Superior de Justicia sería el órgano que debía resolver de allí en más los conflictos de competencia que se susciten entre dos tribunales jurisdiccionales con competencia no federal con asiente en la Ciudad.

Respecto a ese "inmovilismo", manifestó que debía ser considerado un desajuste institucional grave, debiendo descartarse como argumento válido la dificultad de lograr acuerdos políticos. Es por ello que opinó que esa omisión legislativa lesionaba las facultades de autogobierno de un Estado local, incumpliendo la Constitución Nacional, con el consiguiente debilitamiento de la fuerza normativa de su texto, y generando gravísimas consecuencias de distinta índole.

[33] CSJN, Fallos: 329:3089.
[34] CSJN, Fallos: 330:4866.
[35] CSJN, Fallos: 332:111.
[36] CSJN, Fallos: 338:1517.
[37] CSJN, Fallos: 342:509.

Caso "Levinas"[38] [39], de fecha 27 de diciembre de 2024. Mediante el voto de la mayoría, nuestro Máximo Tribunal decidió declarar que *"el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires es el superior tribunal de la causa al que se refiere el artículo 14 de la ley 48 para los procesos que tramitan ante la justicia nacional ordinaria de la CABA."*.

Asimismo, agregó que debía hacerse saber *"el presente pronunciamiento (...); a los Poderes Ejecutivo y Legislativo tanto de la Nación como de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires; y a todas las Cámaras Nacionales de Apelaciones con competencia ordinaria de la Justicia Nacional. En atención a la trascendencia de lo resuelto, publíquese en el Boletín Oficial."*

En la mentada sentencia, la Corte hizo saber que *"tras treinta años de "inmovilismo" en la concreción del mandato constitucional y desoída la exhortación efectuada en la causa "Corrales" -ante la clara manda constituyente de conformar una ciudad porteña con autonomía jurisdiccional plena y de la doctrina que emana de los precedentes "Strada" y "Di Mascio"-, se establece que* ***el TSJ es el órgano encargado de conocer en los recursos extraordinarios que se presenten ante la justicia ordinaria de la ciudad****. Al igual que los superiores tribunales del resto de las provincias, debe concentrar las facultades jurisdiccionales en torno al derecho local común, y erigirse como el superior tribunal de las causas cuando exista una cuestión federal, en los términos del artículo 14 de la ley 48."*

Caso "Santa Fe", "San Luis" y "Córdoba"[40], del 24/11/2015. Allí la Corte no sólo dispuso el cese de la detracción del 15% de la masa de impuestos coparticipables que les correspondía a las provincias que promovieron las acciones, a raíz del planteo de inconstitucionalidad del artículo 76 de la ley 26.078, sino que también resolvió *"Exhortar a los órganos superiores de nuestra organización constitucional a dar cumplimiento con la disposición transitoria sexta de la Constitución Nacional, e instituir el nuevo régimen de coparticipación federal, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, y a dictar la consecuente ley-convenio, en orden al mandato contenido en el inciso 2° del artículo 75."*

Cabe destacar que en el ya mencionado caso "Etcheverry", el Ministro Lorenzetti trajo a colación lo dispuesto en el considerando 39º) del fallo "Santa Fe", en donde la Corte sostuvo que *"si bien no desconocía la complejidad política de la cuestión, lo cierto era que conspiraba contra el federalismo el lapso de diecinueve años que había pasado desde la fecha fijada por la disposición transitoria sexta de la Constitución Nacional para establecer un régimen de coparticipación (...). Más aún, sostuvo que esa complejidad no podía resultar un justificativo para un inmovilismo que ya superaba ampliamente los tres lustros y que conspiraba claramente contra el objetivo de fortalecer el federalismo fiscal perseguido por los constituyentes de 1994"*.

Caso "Intendente Municipal Capital"[41], del 11 de noviembre del 2014. Allí nuestro

[38] CSJN, Fallos: 347:2286.

[39] Se debe tener presente que esta sentencia, además de haber traído tantas consecuencias en el ámbito jurisdiccional (como fue el dictado de fallos plenarios por parte de las Cámaras Nacionales a los efectos de no acatarla), la misma fue resuelta por una mayoría que en la actualidad ya no existe (toda vez que la misma fue integrada por el Ministro Maqueda).

[40] CSJN, Fallos: 338:1356, CSJN, *"San Luis, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad y cobro de pesos"*, sentencia del 24 de noviembre de 2015, CSJ 191/2009 (45-S)/CS1. y CSJN, *"Córdoba, Provincia de c/ Estado Nacional y otro s/ medida cautelar"*, sentencia del 24 de noviembre de 2015, CSJ 786/2013 (49-C)/CS1.

[41] CSJN, Fallos: 337:1263.

Máximo Tribunal tuvo en cuenta la demora de dieciséis años en dictar la ley de coparticipación municipal prevista en la Constitución de la Provincia de La Rioja, y, al respecto, señaló que no era posible aceptar que el dictado de la ley -es decir, el acatamiento de la Constitución- quedara condicionado a la concreción de acuerdos políticos por un tiempo irrazonable, pues al *"subordinar la realización del proyecto constitucional a la posibilidad o no de obtener esos acuerdos sin considerar la irrazonable demora en alcanzarlos, el argumento invierte una regla elemental del orden constitucional argentino, según el cual la Constitución materializa el consenso más perfecto de la soberanía popular; frente a sus definiciones, los poderes constituidos deben realizar todos los esfuerzos necesarios para asegurar el desarrollo del proyecto de organización institucional que traza su texto"* (considerando 13º). En atención a estas consideraciones, revocó la sentencia que había rechazado *"in limine"* el amparo interpuesto por la demora legislativa.

Caso "APM Las Colonias"[42], de fecha 29 de octubre de 2020.La particularidad de esta sentencia fue que, mediante el voto de la mayoría -compuesta por los Ministros Rosatti, Maqueda y Lorezentti-, se exhortó a *"las autoridades de la Provincia de Santa Fe a dictar las normas necesarias"* para dar cumplimiento con el artículo 123 de la Constitución Nacional.

V. La aplicación del "*margen de apreciación local*" en pos del federalismo por parte de algunos Ministros de la Corte

Este concepto fue incorporado por la Corte a partir de la disidencia del Ministro Rosatti en la causa "Castillo"[43] de fecha 12 de diciembre de 2017. Allí manifestó que el aspecto característico del *"margen de apreciación provincial"* es que resulta connatural al sistema federal establecido por el artículo 1° de la Constitución Nacional.

Luego el Ministro fue acompañado en la aplicación de este concepto por el entonces Ministro Maqueda en el caso "Caballero"[44] del 16 de julio de 2020 y luego se sumó el Ministro Lorezentti en el caso "Shi" de fecha 20 de mayo de 2021[45] [46].

Es así que los Ministros Rosatti y Maqueda en este último caso sostuvieron respecto de la autonomía municipal que "*En cuanto a los "alcances" de cada contenido autonómico, ellos deben reflejar la heterogeneidad ínsita en todo régimen federal y por tanto ser fijados por cada provincia, atendiendo a las diferencias observables en la escala de vida vecinal a lo largo y ancho del territorio nacional, con el debido respeto de lo dispuesto por los arts. 5 y 123 de la Constitución Nacional. En tal sentido, resultaría ilógico e irrazonable que desde la norma constitucional federal se impusiera a las provincias un determinado y uniforme alcance del régimen municipal que iguale a municipios urbanos o rurales, densamente poblados o con pocos vecinos, longevos o nuevos, con perfil sociocultural dominantemente cosmopolita o tradicional, etc. Esto explica que el constituyente reformador haya diferido a cada provincia la específica delimitación de los alcances de cada contenido autonómico, para que en ejercicio del respectivo "margen de apreciación local" sea cada jurisdicción la que defina el standard jurídico conforme su*

[42] CSJN, Fallos: 343:1389.
[43] CSJN, Fallos: 340:1795.
[44] CSJN, Fallos: 343:580.
[45] CSJN, Fallos: 344:1151.
[46] Para ampliar este tema, se recomienda la lectura de Ábalos. María Gabriela, "Autonomía municipal, margen de apreciación local y libertad de comercio. Interpretación jurisprudencial en el diseño federal", en El derecho – Constitucional, agostos 2021 – número 8 - 23/08/2021, cita digital ED-MDCCCXV-463.

específica e intransferible realidad (arg. Fallos: 343:580, voto de los jueces Maqueda y Rosatti, considerando 9°)."

Retomando el concepto de "*margen de apreciación local*", se podría decir que los Ministros reconocieron que el alcance de la autonomía que debe gozar toda municipalidad variaría en función de diferentes factores, y que los mismos deberán ser reconocidos y tenidos en cuenta por la provincia de la que forman parte.

Más adelante, los Ministros Rosatti y Maqueda, a modo de *obiter dictum* en su voto en disidencia en el caso "Minas Argentinas"[47] del 1° de julio de 2021 volvieron a remarcar la trascendencia del municipio en el diseño institucional argentino en tanto orden de gobierno de mayor proximidad con la ciudadanía a partir de la reforma de 1994. De ahí que "*el constituyente reformador haya diferido a cada provincia la específica delimitación de los alcances de cada contenido autonómico, para que en ejercicio del respectivo "margen de apreciación local" sea cada jurisdicción la que defina el standard jurídico conforme su específica e intransferible realidad*".

En la causa "Intendente de la Municipalidad de Castelli"[48] de fecha 10 de febrero de 2022 los mismos Ministros Rosatti y Maqueda, a lo largo de los considerandos 3°) y 4°) de su voto conjunto, también a modo de *obiter dictum*[49], se remitieron a una destacada línea jurisprudencial acerca de la autonomía municipal; pero, además, explicaron cómo interpretar los "contenidos" y "alcances" del artículo 123 de la Constitución Nacional: (i) los "contenidos" son los cinco órdenes mencionados de forma taxativa, y (ii) los "alcances" refieren a la delimitación del perímetro de aquellos "contenidos", es decir, al quantum de aquellos "contenidos" definidos en cada constitución provincial, y que serán regulados por cada provincia en el ejercicio de su "margen de apreciación local".

Aquí los mencionados Ministros hicieron una aclaración adicional y manifestaron lo siguiente: "*si bien es cierto que el margen de acción provincial en materia municipal (...) es amplio -pues la realidad local de las distintas jurisdicciones provinciales es disímil y son ellas las que deben ponderarlo-, tal amplitud de maniobra debe ser ejercido siguiendo el criterio de lealtad y buena fe federal, al que esta Corte ha adherido expresamente antes de ahora (Fallos: 340:1695),* ***otorgando "el mayor grado posible de atribuciones municipales****" (Fallos: 344:1151, voto conjunto de los jueces Maqueda y Rosatti).*" (el destacado me pertenece).

Ahora bien, resulta importante tener presente dos cuestiones sumamente importantes respecto al mencionado caso "Shi":

1. Esta causa fue resuelta por una mayoría que en la actualidad ya no existe, toda vez que la misma fue conformada por el Ministro Maqueda.

2. Y un dato algo preocupante, por lo menos para quien suscribe este trabajo, es que el voto de esta mayoría decidió entender en el caso cuando la decisión del Tribunal Superior de Córdoba no cumplía con el requisito del inciso 2°) del artículo 14 de la ley 48, es decir la existencia de resolución contraria. Aun así, la entonces mayoría decidió pronunciarse aplicando el "*margen de apreciación local*".

[47] CSJN, Fallos: 344: 1657.

[48] CSJN, Fallos: 345:22.

[49] En aquel caso, la Corte se declaró incompetente y aplicó el principio de naturaleza excepcional y de interpretación restrictiva respecto a su jurisdicción originaria.

Es que tal como explica Alberto Garay[50], las causales del artículo 14 de la ley 48, no son simplemente causales que le dan competencia a la Corte, son causales que también le reconocen competencia final a los Tribunales Superiores de provincia. De esta forma, haciendo alusión al inciso 2º) del artículo 14 de la ley 48, manifiesta que, si la decisión es favorable, quien tiene la última palabra es el Tribunal Superior de provincia. Pero si la decisión es favorable a la constitucionalidad, pero la interpretación de la Constitución Nacional que se hace en la sentencia provincial es equivocada, esto no afecta su constitucionalidad. Es decir, esto funciona de esta forma en función de cómo lo vean las autoridades provinciales. Y si las mismas consideran que esta interpretación de la Constitución, equivocada o no, es la que corresponde y consideran que la ley provincial es contraria a esa interpretación de la Constitución Nacional, ellos son los que tienen la última palabra.

VI. La Corte concedió a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires el privilegio federal de litigar en su instancia originaria

Hasta el año 2019, continuaba firme la doctrina de la Corte Suprema que sostenía que la Ciudad Autónoma de Buenos Aires no era una provincia argentina en función de los dispuesto por el artículo 129 y la Cláusula Transitoria Séptima de la Constitución Nacional. Como consecuencia de ello, nuestro Máximo Tribunal la consideraba excluida de su competencia originaria ("GCBA c/ Propietario del Inmueble Av. Scalabrini Ortiz 1350" -véase también el dictamen de la PGN del 25/8/2004-.[51]).

No obstante ello, la Corte modificó su doctrina mediante la cual el 17 de diciembre de 2007 había *"negado a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires la condición de aforada a la competencia originaria reglada por los arts. 116 y 117 de la Constitución Nacional" en el caso* "Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Tierra del Fuego"[52].

Sin embargo, el 4 de abril de 2019 nuestro Máximo Tribunal se pronunció en el caso "CGBA c/ Córdoba"[53], en donde expresó, mediante el voto de la mayoría, que *"en esta oportunidad se presenta[ba] uno de los supuestos excepcionales que exige que esta Corte modifique la doctrina de un precedente"*.

Así concluyó que, así como esta Corte sostuvo en "Nisman" que las limitaciones jurisdiccionales a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires son el producto de una situación de hecho transitoria, también se impone que esta Corte se desligue de 25 años de instituciones porteñas inconclusas y, en el ámbito de la competencia originaria, le reconozca a la ciudad el derecho a no ser sometida ante tribunales ajenos a la plena jurisdicción que le garantiza la Constitución Nacional, ya que la Ciudad Autónoma, tal como sucede con las provincias, se ve afectada en su autonomía cuando es forzada a litigar ante tribunales de extraña jurisdicción.

Por último, agregó que: para no afectar la continuidad de su proceso de institucionalización, la ciudad debe generar un autogobierno entendido como el derecho de sancionar y aplicar sus leyes sin someterse a ninguna otra autoridad, pero también debe contar con la misma posibilidad que tienen las provincias de

[50] Conferencia dictada por el Dr. Alberto Garay sobre Recurso Extraordinario Federal, llevada a cabo el 23 de octubre de 2019, en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Nacional de La Plata.
Disponible en: https://youtu.be/Es35CfT2F-A?si=StMCYvERJQAyPjH9 [fecha de consulta 31/03/2025]

[51] CSJN, Fallos: 327:5254.

[52] CSJN, Fallos: 330:5279.

[53] CSJN, Fallos: 342:533.

contar con un tribunal imparcial que pudiera tener con ellas.

Así las cosas, el voto de la mayoría reconoció que la Ciudad Autónoma de Buenos Aires tiene el mismo puesto que las provincias en el sistema normativo que rige la jurisdicción de los tribunales federales y, por lo tanto, el mismo derecho a la competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (artículos 116, 117 y 129 de la Constitución Nacional y artículo 1°, inciso 1° de la ley 48 y artículo 24, inciso 1° del decreto-ley 1285/58, ratificado por la ley 14.467).

También la Corte señaló que *"la Ciudad Autónoma, tal como sucede con las provincias, se ve afectada en su autonomía cuando es forzada a litigar ante tribunales de extraña jurisdicción"*; y es por ello que *"debe contar con la misma posibilidad que tienen las provincias de contar con un tribunal imparcial para dirimir las controversias que pudiera tener con ellas"*. De esta forma concluyó que *"tiene sentido entonces despejar desigualdades o asimetrías de la ciudad respecto de las provincias, estados con quien interactúa con el objeto de lograr hacer un solo país para un solo pueblo"* (Fallos: 178:9)". Por lo tanto, manifestó que *"el carácter estricto con el que esta Corte interpreta el art. 117 de la Constitución Nacional no debe ya postularse como un obstáculo para conceder a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires el privilegio federal de litigar en instancia originaria"*.

Por último, se debe destacar la postura de Rosatti mediante la cual señaló que *"la no inclusión de la Ciudad de Buenos Aires en el texto del artículo 117 de la CN no debe clausurar toda posibilidad de generar la competencia originaria de la Corte cuando aquélla sea parte·"*[54]

VII. Recapitulación de la primera parte: la *"jurisdicción constitucional más eminente"* de la Corte

Hasta aquí el lector deberá tener presente las siguientes cuestiones acerca de nuestro Máximo Tribunal:

✔ La Corte es el único Tribunal creado por la Constitución Nacional, su competencia se encuentra prevista en los artículos 116 y 117. Aquellos preceptos sufrieron ciertas modificaciones en el marco de la reforma constitucional de 1860 en pos de un federalismo descentralizado que no fueron modificados por los convencionales constituyentes de la reforma del año 1994.

✔ El artículo 116 de la Constitución Nacional establece: **(i)** la jurisdicción judicial federal y **(ii)** todos aquellos casos en los que interviene la justicia federal. Mientras que el artículo 117 regula la jurisdicción de la Corte: **(i)** la jurisdicción por apelación conforme las reglas y excepciones del Congreso y **(ii)** la jurisdicción originaria y exclusiva en todos los asuntos concernientes a embajadores, ministros y cónsules extranjeros, y en los que alguna provincia fuese parte.

✔ Sin embargo, el fundamento normativo de la jurisdicción de la Corte Suprema es un tanto más amplio de lo que prevé nuestra Constitución.

✔ Se puede advertir la utilización, muchas veces indiscriminada, de los artículos 280 y 285 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación –incorporados por la ley 23.744- a los fines de que la

[54] Rosatti, Horacio, *Tratado de Derecho Municipal*, Santa Fe, Rubinzal-Culzoni Editores, 5ª edición, 2020, Tomo II, p. 328.

Corte pueda aplicar sus creaciones pretorianas como la arbitrariedad de sentencia y la gravedad institucional.

✔ La Corte Suprema utiliza sus precedentes a los fines de delimitar o ampliar su jurisdicción tanto apelada como originaria.

✔ Existen precedentes que definieron parte de su jurisdicción apelada a los fines de preservar su *"jurisdicción constitucional más eminente"* y, declararon la inconstitucionalidad de su competencia recursiva ordinaria. Así ocurrió **(i)** en los casos previsionales del artículo 19 de la ley 24.463 en el caso "Itzcovich" (Fallos: 328:566) y **(ii)** con el recurso ordinario de apelación, previsto en el artículo 24, inciso 6°, apartado a), del decreto-ley 1285/58 plasmado en el precedente "Anadón" (Fallos: 338:724).

✔ Respecto a la jurisdicción originaria la Corte restringió su competencia en momentos determinados: **(i)** en las causas civiles, mediante el fallo "Barreto" (Fallos: 329:759), **(ii)** en la acumulación subjetiva de pretensiones, en el caso "Mendoza" (Fallos: 329:2316)[55] y **(iii)** en las causas en donde se impugna un tributo contra una ley-convenio; tema que será ampliado en la segunda parte de este trabajo.

✔ Nuestro Máximo Tribunal en ciertas causas actúa como un tribunal concentrado y ejerce un control de constitucionalidad a través de la hibridación o mixtura en su sistema jurisdiccional. Por lo tanto, existen pronunciamientos en donde adopta decisiones basadas en políticas públicas, con algún tipo de invasión a potestades propias de otro podes del Estado.

✔ La Corte realiza un control de inconstitucionalidad por omisión, ante la violación de mandatos constitucionales determinados.

✔ Resulta necesario no olvidar la inclusión de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires como nuevo sujeto aforado a la competencia originaria de la Corte.

En este caso, resulta más que interesante detenerse en las reflexiones de María Gabriela Ábalos, cuando afirma que la Ciudad debe ser reconocida como un sujeto más que interacciona directamente con la Nación y las provincias. Es por ello que, según su criterio, el convencional constituyente debió haber revisado todo el texto constitucional para así agregar a la Ciudad de Buenos Aires en cada artículo donde apareciese expresamente mencionada una provincia en ejercicio competencial. De esta forma, señala que se hubiesen evitado discusiones doctrinales y jurisprudenciales.

María Gabriela Ábalos también advierte que los votos de los Ministros Rosatti y Maqueda, como ex convencionales constituyentes de 1994, en los fallos en donde la Corte se pronuncia sore el status jurídico de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, supone de alguna forma escuchar la voz de quienes en su momento tuvieron en sus manos la sanción de texto constitucional[56].

[55] Se deben destacar algunas excepciones a la aplicación de la doctrina establecida en el fallo "Mendoza". En efecto, se encuentra el voto en disidencia parcial del Ministro Rosatti en el caso "Olivo" (Fallos: 341:1854), en donde resolvió que, atento a las particulares circunstancias que rodeaban al caso, se verificaban motivos de raigambre constitucional suficientes para que la Corte se apartara de su jurisprudencia sentada en "Mendoza". Su decisión fue fundamentada en el artículo 75 inciso 23) de la Constitución Nacional.

[56] Disertación realizada por la Dra. María Gabriela Ábalos: "Las Provincias y la CABA en la Emergencia", llevada a cabo el 22 de mayo de 2021, en el marco del ciclo de conferencias organizadas por el Instituto de Derecho Administrativo del Colegio Público de Abogados de la Primera Circunscripción de Corrientes y la Asociación Misionera de Derecho Administrativo. Disponible en:

Resulta curiosa aquella apreciación, ya que nos recuerda al caso "Bressani" (Fallos: 178:9), en donde la Corte se remitió a un antecedente que consideró que cobraba interés especial, ya que había sido firmado por el entonces presidente del Tribunal José B. Gorostiaga, que además había sido uno de los redactores e informantes del proyecto de la Constitución histórica.

✔ También existen casos en donde nuestro Máximo Tribunal amplió su margen de actuación, ya sea a través de la solicitud de pedidos de informes o concediendo medidas precautorias, todo ello previo a pronunciarse acerca de su competencia. Esto se vio, sobre todo, en los conflictos suscitados en el contexto de emergencia sanitaria provocada por el Covid-19.

✔ Por último, algunos Ministros de la corte utilizaron el concepto de *"margen de apreciación local"* en pos de darle preeminencia a la autonomía provincial y municipal en su jurisprudencia.

A continuación, y luego de haber analizado cuál es la *"jurisdicción constitucional más eminente"* para la propia Corte, quien suscribe les extiende una invitación muy peculiar: nos adentramos en el mundo del derecho intrafederal, la naturaleza de las leyes-convenio y las grandes contradicciones de ciertos pronunciamientos de nuestro Máximo Tribunal.

VIII. El origen de las leyes-convenio

La creación de los impuestos internos aplicados en el ámbito nacional en 1891[57] suscitó un conflicto debido a su superposición con los impuestos internos cobrados por las provincias sobre los mismos artículos.

Sin embargo, unos años más tarde la Corte Suprema estableció el 28 de septiembre de 1927en el caso "Simón Mataldi"[58] que los impuestos internos *"pueden ser constitucionalmente establecidos por la Nación y por las provincias, en ejercicio de facultades concurrentes"*.

Como consecuencia de esta situación, *"se elaboraron importantes aportes en diferentes ámbitos, tendientes a superar la duplicación de los impuestos internos, partiendo de la base de la subsistencia de los sancionados por la Nación, y otorgando a las provincias un porcentaje de lo recaudado en concepto de esos tributos."*[59]

Uno de los tantos proyectos enviados al Congreso Nacional fue el del constitucionalista y diputado Juan A. González Calderón, de fecha 16 de junio de 1923. Aquel proyecto *"incluía la concertación entre la Nación y las provincias; así se insinuaba la mecánica luego aplicada por las llamadas leyes-convenio"*[60] En efecto, al referirse a su proyecto, el constitucionalista hizo las siguientes aclaraciones: *Como que la ley*

https://www.youtube.com/watch?v=jVsmTt_fiRs [fecha de consulta 31/03/2025]

[57] *"Los impuestos internos a los consumos específicos reconocen como antecedente una inveterada iniciativa de implantación cristalizada en 1891, cuando se crearon los primeros impuestos internos al alcohol, cerveza y fósforos. Posteriormente fueron incorporándose diversos productos y suplantándose oros, hasta arriba a la estructura actual (...)."* Bayoni, Silvana, Rofrano, Omar A. y Yerise, Mónica S., "Módulo II. Régimen de los impuestos internos". En Celdeiro Ernesto (Dirección Académica), *Impuestos Internos*, Editorial Errepar, 2000, pp. 31-112, p. 35.

[58] CSJN, Fallos: 149:260.

[59] Casás, José Osvaldo, "Un importante hito en el proceso de refederalización de la República Argentina (nueva ley de coparticipación impositiva)", Revista Derecho Fiscal, Tomo XLV, p. 2.

[60] Casás, José Osvaldo, "Un importante hito en el proceso de refederalización de la República Argentina (nueva ley de coparticipación impositiva)", Revista Derecho Fiscal, Tomo XLV, p. 2.

proyectada no podía ser compulsiva para las provincias, según lo comprueba la interpretación jurisprudencial (...) acerca de sus poderes de imposición interna, mi proyecto contemplaba la conformidad o asentimiento espontáneo de los gobiernos provinciales al régimen de la unificación. «Queda facultado el poder ejecutivo - disponía el artículo 3- para obtener de los gobiernos provinciales la abolición de los impuestos internos locales, y concertar con aquéllos los arreglos adecuados a los fines de esta ley»[61]

Agrega respecto al poder inherente de las provincias para pactar entre sí y con el gobierno federal, un concepto que se podría asimilar a lo que la Corte Suprema siempre reiteró en su jurisprudencia cuando se refiere a las características del sistema federal, en cuanto a que no implica subordinación de los estados particulares al gobierno central, pero sí coordinación de esfuerzos y funciones dirigidos al bien común general: "*¿cómo ha de desconocérseles la facultad de contenerse a sí mismas en el ejercicio de sus facultades impositivas, voluntariamente, con beneficios indiscutibles para ellas y para la Nación soberana que integran? Todavía más: si dos o más provincias pueden, en virtud de sanciones expresas de sus legislaturas y del Congreso, extinguir sus respectivas autonomías políticas para formar una sola (art. 13 de la Constitución), ¿cómo ha de desconocérseles la posibilidad constitucional de no ejercer alguno de sus poderes impositivos, limitando un poco sus derechos en aras de los propósitos que todas tuvieron cuando se organizó la Nación? Obsérvese, además, que en los proyectos de ley para la unificación de impuestos internos, como el ya transcripto, no se pretende despojar a las provincias de su competencia constitucional para establecerlos en su propio territorio. No se les impone un régimen unitarizante (...). Los pactos, convenios o arreglos a realizarse entre el gobierno federal y los gobiernos provinciales serían, precisamente, reconocimientos expresos de los poderes impositivos locales. Claro está que, siendo actos bilaterales, no podrían ser dejados sin efecto por mera decisión de una sola parte.*"[62].

Sin embargo, fue la ley 12.139 de unificación y distribución de impuestos internos uno de los antecedentes del sistema de coparticipación federal de impuestos-actualmente sin eficacia-. El proyecto de ley fue enviado por el gobierno nacional el 28 de septiembre de 1934 y, tras algunas modificaciones por parte de la Cámara de Diputados, fue publicada en el Boletín Oficial el 28 de diciembre de 1934[63] y entró en vigencia el 1° de enero de 1935.

Ahora bien, "*la mecánica de unificación se estructuró según la figura de ley-convenio, fórmula original no utilizada hasta entonces, en cuya virtud la norma nacional requirió la adhesión de las provincias por leyes de sus respectivas legislaturas*"[64]. Esa adhesión implicaba la posibilidad de participar en el producido de los tributos y a la vez asumir la obligación de derogar los impuestos internos, no establecer impuestos o tasas análogos a los nacionales.

[61] González Calderón, Juan A., *Doctrina Constitucional*, Buenos Aires, Editorial J. Lajouane & Cía., 1928, p. 152.

[62] González Calderón, Juan A., *Doctrina Constitucional*, Buenos Aires, Editorial J. Lajouane & Cía., 1928, pp. 156-157.

[63] http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/verNorma.do;jsessionid=FA207921F152DD619601253E446C1730?id=294164

[64] Casás, José Osvaldo, "Un importante hito en el proceso de refederalización de la República Argentina: la ley 23.548", Revista Derecho Fiscal, Tomo XL.V., p. 4.

IX. Definición de la Corte acerca de la naturaleza jurídica del derecho intrafederal y las leyes-convenio

✔ **Caso "AGUEERA"**[65]. del 19 de agosto de 1999. En este pronunciamiento, la Corte definió las características del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento.

Así manifestó que *"el Pacto comporta por sus alcances y contenido la manifestación positiva del llamado federalismo de concertación tendiente a -según se expresa- establecer mediante la participación concurrente del Estado Nacional y las provincias un programa, destinado como en el caso, a adoptar una política uniforme que armonice y posibilite "la finalidad común de crecimiento de la economía nacional y de reactivación de las economías regionales". Tal aspiración recogería la vocación de la Constitución Nacional creadora -según lo expresó esta Corte en Fallos: 178:9 de "una unidad no por supresión de las provincias...sino por conciliación de la extrema diversidad de situación, riqueza, población y destino de los catorce estados y la creación de un órgano para esa conciliación, para la protección y estímulo de los intereses locales, cuyo conjunto se confunde con la Nación misma". Se trataba, recordaba la sentencia, de consagrar el principio de "hacer un solo país para un solo pueblo".".*

Asimismo, citó a autorizada doctrina, y agregó que "*Ese pacto, como las demás creaciones legales del federalismo de concertación, configura el derecho intrafederal (Fallos: 314:862) y se incorpora una vez ratificado por la legislatura al derecho público interno de cada estado provincial aunque con la diversa jerarquía que le otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: nación y provincias. Esa gestación institucional ubica a los tratados o leyes convenios celebrados entre las provincias y el gobierno nacional con un rango normativo específico dentro del derecho federal. Prueba de su categoría singular es que no es posible su derogación unilateral por cualquiera de las partes (Horacio Zorraquín Becú: El Federalismo Argentino, Edit. Perrot, 1958, pág. 194).*"

✔ **Caso "Santa Fe"**[66], del 24 de noviembre de 2015.

Allí nuestro Máximo Tribunal sostuvo que *"el marco jurídico del sistema de distribución de la renta tributaria federal se integra (...) con el "Acuerdo entre el Gobierno Nacional y los Gobiernos Provinciales" del 12 de agosto de 1992, el "Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento" del 12 de agosto de 1993, el "Compromiso Federal" del 6 de diciembre de 1999, el "Compromiso Federal por el Crecimiento y la Disciplina Fiscal" del 17 de noviembre de 2000 -entre otros-, y las leyes nacionales y provinciales que los ratificaron y los prorrogaron.*

Es dable señalar que los pactos fiscales suscriptos antes de la reforma constitucional del año 1994, han sido el mecanismo empleado para superar -en el marco del régimen de la ley-convenio 23.548- los inconvenientes propios del sistema rígido de separación de fuentes tributarias."

Luego, en los considerandos 7º), 8º) y 9º) manifestó que "7º) (...) *esta Corte ha tenido ocasión de señalar con relación a esos acuerdos de voluntad que constituyen manifestaciones positivas del llamado federalismo de concertación, inspirado en la*

[65] CSJN, Fallos: 322:1781.

[66] CSJN, Fallos: 338:1389.

búsqueda de un régimen concurrente en el cual las potestades provinciales y nacionales se unen en el objetivo superior de lograr una política uniforme en beneficio de los intereses del Estado Nacional y de las provincias (Fallos: 322:1781). (...)

Dichos pactos fiscales, como las demás creaciones legales del federalismo de concertación, configuran el derecho intrafederal y se incorporan una vez ratificados por las legislaturas al derecho público interno de cada Estado provincial, aunque con la diversa jerarquía que les otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: nación y provincias. Esa gestación institucional los ubica con un rango normativo especifico dentro del derecho federal. Prueba de su categoría singular es que no es posible su derogación unilateral por cualquiera de las partes (Fallos: 322: 1781 y sus citas).

8°) Que esa jerarquía superior que cabe reconocerle a os acuerdos intrafederales y a las leyes-convenio es inherente a su propia naturaleza contractual en la que concurren las voluntades de los órganos superiores de la Constitución en aras de alcanzar objetivos comunes. Constituyen, entonces, la máxima expresión del federalismo de concertación, condición de la que se desprende su virtualidad para modificar -siempre en el marco de la Ley Fundamental- las relaciones interjurisdiccionales y reciprocas entre la Nación y las provincias.

La esencia misma del derecho intrafederal impone concluir que las leyes-convenio y los pactos que lo componen no se encuentran en una esfera de disponibilidad individual de las partes, y solo pueden ser modificados por otro acuerdo posterior de la misma naturaleza, debidamente ratificado por leyes emanadas de las jurisdicciones intervinientes. (...)

En definitiva, la autoridad ejecutiva o legislativa de una parte carece de la atribución de reglamentar con carácter obligatorio para el todo.

9°) Que a título de referencia es dable poner de resalto que en el mismo sentido ha emitido sus resoluciones la Comisión Federal de Impuestos con anterioridad a la reforma constitucional del año 1994, al señalar que las modificaciones o excepciones a la ley 23.548, o a sus porcentajes de distribución, solo pueden llevarse a cabo mediante leyes-convenio (resoluciones generales interpretativas 5/91, 6/92, 7/92, 8/92, 9/92, 12/92 Y 13/92); e incluso, la propia Procuración del Tesoro de la Nación ha efectuado la misma interpretación (Dictámenes, 201: 36; 238: 569)."

✔ **Caso "Entre Ríos"**[67] [68], del 1° de octubre de 2019.

El voto de la mayoría (compuesto por los Ministros Rosatti, Lorenzetti y Maqueda) manifestó que "*la esencia misma del derecho intrafederal impone concluir que las leyes – convenio y los pactos que lo componen no se encuentran en una esfera de disponibilidad individual de las partes*".

Asimismo, la Corte agregó que, "*jurisprudencia del Tribunal en la que se ha puesto de relieve la naturaleza jurídica de las leyes-convenio (como la ley de coparticipación) y de los denominados "pactos fiscales", que constituyen manifestaciones positivas del llamado federalismo de concertación, inspirado en la búsqueda de un régimen concurrente en el cual las potestades provinciales y nacionales se unen en el objetivo superior de lograr una política uniforme en beneficio*

[67] CSJN, Fallos: 342:1591.

[68] Para repasar los hechos de este caso se puede consultar: https://laurakarschenboim.com.ar/planteos-decretos-561-y-567-2019/

de los intereses del Estado Nacional y de las provincias. Esa gestación institucional las ubica con una singular jerarquía dentro del derecho federal que impide su modificación o derogación unilateral por cualquiera de las partes. La esencia misma del derecho intrafederal impone concluir que las leyes-convenio y los pactos que lo componen no se encuentran en una esfera de disponibilidad individual de las partes, y solo pueden ser modificados por otro acuerdo posterior de la misma naturaleza, debidamente ratificado por leyes emanadas de las jurisdicciones intervinientes (Fallos: 322:1781; 338:1356 y 1389, entre otros). En tal sentido, es preciso recordar que los principios constitucionales de buena fe y lealtad federal —que repelen la idea de una Nación fragmentada y procuran el armónico desarrollo de las necesidades locales junto con las nacionales— impiden que uno, de los sujetos del sistema adopte de modo intempestivo medidas que puedan afectar al resto de los miembros de la federación."

X. Tratamiento actual de la Corte respecto a los planteos relacionados con las leyes-convenio

X.A. Casos en los que para la Corte no existe una cuestión predominantemente federal

Hemos visto cómo la Corte ha declarado su incompetencia para entender en los casos en donde se impugnaba un tributo que entraba en pugna con el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, con el Convenio Multilateral o la Ley de Coparticipación Federal. Resta analizar los planteos formulados en relación con el Consenso Fiscal del año 2017

✔ **Caso "Laboratorios Bernabó"[69] y su progenie**, del 17 de diciembre de 2020

El Consenso Fiscal fue suscripto el día 16 de noviembre de 2017 por el Presidente de la Nación, los gobernadores de las provincias -a excepción de San Luis- y el Jefe de Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. El referido Consenso fue aprobado mediante la ley 27.429 (B.O. 2 de enero de 2018), toda vez que el 31 de diciembre de 2017 vencía la prórroga del plazo para el cumplimiento de las cláusulas del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento (celebrado el 12 de agosto de 1993). Consecuentemente, se acordó entre la Nación y los gobiernos locales los lineamientos para armonizar las estructuras tributarias de las distintas jurisdicciones, de forma tal de promover el empleo, la inversión y el crecimiento económico y promover políticas uniformas que posibiliten el logro de esa finalidad común.

En función de ello, surge de los compromisos asumidos por las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires la eliminación inmediata de los "*tratamientos diferenciales basados en el lugar de radicación o la ubicación del establecimiento del contribuyente o el lugar de producción del bien*" (punto III, inciso a) del Consenso Fiscal).

Luego de adherir al mentado Consenso, la Provincia de Córdoba, a través de la ley 1008, introdujo modificaciones al Código Fiscal y creó el Régimen Transitorio de Fomento y Promoción de las Industrias Locales (a partir del 1º de enero de 2018 hasta el 31 de diciembre de 2020). Las condiciones para ser beneficiario de dicho régimen consistían en: (i) poseer el establecimiento radicado en la Provincia, (ii) acreditar una inscripción en un registro denominado "Sistema De Información Industrial", y (iii) no tener una variación negativa en la dotación de personal ocupado en la Provincia superior al 10 % del promedio de los años 2016 y 2017.

[69] CSJN, Fallos: 343:2087.

Previo a pronunciarse acerca de su competencia y a las medidas cautelares solicitadas, la Corte requirió a aquellos contribuyentes que habían planteado la inconstitucionalidad de las alícuotas diferenciales que se expidieran acerca de la incidencia en sus pretensiones de las leyes 10.509 y 10.510 y del decreto 2066/2017 de la Provincia de Córdoba. Como consecuencia de ello, las Compañías ampliaron sus demandas e impugnaron el nuevo Régimen, toda vez que consideraron que, mediante el mismo, se había *"disimulado"* la eliminación de las mentadas alícuotas. Así las cosas, las acciones quedaron ceñidas al examen del Régimen Transitorio.

Con fecha 17 de diciembre de 2020 nuestro Máximo Tribunal dictó sentencia en algunos de estos planteos y resolvió, con el voto de los Ministros Highton, Maqueda y Rosatti, que la impugnación del Régimen no correspondía a su competencia originaria. **Lo ministros manifestaron que la solución del asunto, además del examen de la violación constitucional que se invocaba, exigía dilucidar la adecuación del mentado Régimen al Consenso Fiscal, el cual, desde su aprobación por la legislatura local forma parte del derecho público provincial (conf. "Papel Misionero")**[70]**.**

X.B. Casos entre una provincia y el Estado Nacional relacionados con la Ley de Coparticipación Federal

Como ya se viene desarrollando a lo largo de este trabajo, la Corte amplía su competencia en función de lo que considera su *"jurisdicción constitucional más eminente"*. En efecto, Abritta explicó que nuestro Máximo Tribunal ha realizado *"creaciones interpretativas"* en materia de competencia originaria. Así señaló que la Corte, *"saliendo de una interpretación literal"* de la Constitución Nacional, ha *"creado supuestos de competencia originaria"* o, en otras palabras, *"ha encontrado en el Constitución supuestos de competencia originaria"* que le dan un poder que la convierte en *"una suerte de árbitro institucional de determinados conflictos"*. Entre los ejemplos que menciona se encuentran los: juicios entre una provincia y la Nación en los temas vinculados con la Ley de Coparticipación[71].

Este supuesto fue reconocido por la misma Corte en el considerando 16º) del fallo **"**Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires c/ Córdoba, Provincia de s/ ejecución fiscal", en donde sostuvo que: "*(...) así como corresponde por el presente revisar la doctrina que negó en su momento el acceso a la instancia originaria a la Ciudad de Buenos Aires, vale apuntar que en otros supuestos* ***este Tribunal ya ha abierto su competencia originaria a determinados supuestos no incluidos literalmente en el texto de la Constitución Nacional, en el entendimiento de que al hacerlo mejoraba el funcionamiento del federalismo*** *pues abría un mecanismo de solución de conflictos de las provincias con el estado federal. En efecto,* ***entre los asuntos que tienen como parte a una provincia, el art. 116 no incluye a las causas que se plantean entre una provincia y el Estado nacional. Si***

[70] La Corte se pronunció de forma análoga en aquellos planteos interpuestos contra la Provincia de Santa Fe en torno a la inconstitucionalidad del artículo 25 de la ley 13750 (Ley Tarifaria de 2018), mediante el cual se estableció un régimen de reducción de alícuotas al que sólo podían acceder quienes tuvieran su planta industrial radicada en el territorio de dicha Provincia.

[71] Jornada sobre Jurisdicción extraordinaria y originaria de la Corte Suprema, llevada a cabo el 13 de diciembre de 2013, en el SUM del Palacio de Justicia de la Provincia de Misiones, dictada por el entonces Secretario de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, Dr. Cristian Sergio Abritta.
Disponible en:
https://www.youtube.com/watch?v=G7oVkw2AbRo&list=PLpX3Po5gTppX8Jrjai7Zb98VOwhbeOzjn&index=10 [fecha de consulta 31/03/2025]

predominase el derecho del Estado nacional al fuero federal, el caso debería corresponder a los jueces federales de primera instancia. Pero, si se decidiera de esta manera, las provincias verían comprometido su derecho a no verse sometidas a los tribunales federales (salvo a la jurisdicción de esta Corte Suprema de Justicia de la Nación). El problema ha sido resuelto admitiendo que esta Corte tiene competencia originaria para resolver casos como el mencionado en la convicción de que ello es la única forma de conciliar ambas prerrogativas constitucionales, esto es, el derecho del estado nacional al fuero federal y el de las provincias a no verse sometidas a tribunales federales diferentes a esta Corte *(cfr. Fallos: 114:315 y 339; 128:106 y, más recientemente, Fallos: 307:2365; 308:2054; 312:1875; 313:825; 335:1521, entre muchísimos otros) y ello así a pesar de que, como se dijo, el artículo 116 no incluye entre aquellas que tramitarán por la jurisdicción originaria de esta Corte a las causas en las que las provincias y el Estado Nacional son parte."*[72] (el destacado me pertenece).

✔ **Conflictos entre municipios y provincias respecto a la ley de coparticipación municipal**

Caso "Intendente Municipal Capital"[73], del 11 de noviembre de 2014. La Corte exhortó a la Provincia de La Rioja para que sancione una ley de coparticipación municipal. Afirmó que la Provincia había traspasado los límites de lo racional y razonable para la vigencia efectiva de la autonomía municipal, a los fines de sancionar un régimen de coparticipación municipal (demora de 16 años).

Asimismo, nuestro Máximo Tribunal aprovechó el pronunciamiento para invocar la violación del artículo 5 de la Constitución Nacional, así como también del artículo 123 -incorporado en la reforma de 1994-, que enlaza el principio de autonomía municipal en sus cinco órdenes, en especial la capacidad financiera de los mismos. Resaltó, además, que el municipio, dentro del diseño federal argentino, es el orden de gobierno de mayor proximidad con la ciudadanía.

Caso "Municipalidad de la Ciudad de La Banda"[74], del 23 de agosto de 2018. Aquí la Corte advirtió que el planteo guardaba sustancial analogía con la cuestión debatida en "Intendente Municipal Capital". En este caso, la ley 6.426 de coparticipación municipal establecía que el Ministerio de Economía, a través de la Subsecretaría de Economía (Secretaría Técnica de Coordinación con Municipios), sería el encargado de elaborar anualmente los distribuidores asignados a cada municipio, teniendo en cuenta la población total, la población rural y la que tenga necesidades básicas insatisfechas, en base a los datos que surjan del último censo Nacional. Sin embargo, aquel organismo llevaba a cabo la distribución a partir de los datos que resultan del decreto 1309/98, incumpliendo de esta forma con su obligación de actualizar los índices distribuidores de acuerdo con las disposiciones de la ley vigente. Es por ello que nuestro Máximo Tribunal resolvió que existía un incumplimiento de la coparticipación municipal por parte de la Provincia de Santiago del Estero. Enfatizó que en el caso se estaba en presencia de una grave afectación a la autonomía municipal y una evidente gravedad institucional.

✔ **La demanda interpuesta por el Estado Nacional contra la Provincia de Río Negro y la Municipalidad de San Carlos de Bariloche en torno a la Ecotasa**

El Estado Nacional, en su carácter de garante de la ley 23.548, realizó un planteo

[72] CSJN, Fallos: 342:533.
[73] CSJN, Fallos: 337:1263.
[74] CSJN, Fallos 341:939.

ante la instancia originaria de la Corte a los efectos de restringir la redistribución de los fondos coparticipables por considerar a la Ecotasa como un tributo inconstitucional y violatorio de la Ley de Coparticipación Federal.

El 16 de abril de 2019 nuestro Máximo Tribunal[75], mediante el voto de la mayoría (compuesto por los Ministros Rosatti, Maqueda, Lorenzetti y Highton de Nolasco), admitió la radicación de las actuaciones en su instancia originaria, de conformidad a lo dispuesto por la Procuradora Fiscal en su dictamen del 8 de noviembre de 2017. Consideró a la Municipalidad de San Carlos de Bariloche junto a la Provincia de Río Negro como un litisconsorcio pasivo necesario en los términos del artículo 89 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (toda vez que se atacaba una ordenanza dictada por el Municipio y ambas codemandadas eran *"a priori"* responsables de la violación de la ley 23.548, en tanto la Provincia se adhirió por sí y en nombre de sus entes municipales a la misma)[76].

Cabe destacar que, al momento de contestar el traslado de la demanda interpuesta a las codemandadas, la Provincia de Río Negro opuso excepción de falta de legitimación pasiva (toda vez que considera que en la causa se encuentra cuestionada una norma municipal, que resulta ser una entidad que cuenta con autonomía presupuestaria). Por su parte, la Municipalidad de San Carlos de Bariloche opuso excepción de incompetencia y la falta de caso o controversia (manifestó que: -i- la sentencia que se dicté en los autos no alcanzará a la Provincia, y que -ii- la violación invocada por el Estado Nacional a la Ley de Coparticipación Federal no habilita la instancia originaria de la Corte Suprema, entre otras cuestiones). Asimismo, la Municipalidad en aquella oportunidad, solicitó la autorización a tomar intervención como Amigos del Tribunal a todos los Municipios que aplicaban la Ecotasa (tales como el Municipio de las Grutas, de Puerto Iguazú y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires).

A mayor abundamiento, nuestro Máximo Tribunal volvió a correr vista a la Procuración ante el mencionado planteo de excepción de incompetencia formulado por la Municipalidad y, el 15 de julio de 2022, el Ministerio Público decidió mantener la postura asumida oportunamente en su primer dictamen.

Finalmente, el 10 de septiembre de 2024 la Corte decidió[77] mediante el voto de la mayoría (compuesto por los Ministros Rosatti, Maqueda y Lorenzetti), (i) diferir la excepción de falta de legitimación pasiva opuesta por la Provincia de Río Negro para el dictado de la sentencia definitiva, ello por vincularse con la cuestión de fondo y, (ii) rechazar la excepción de incompetencia opuesta por la Municipalidad de San Carlos de Bariloche, debido a que en la causa se cuestiona la conducta de ambas codemandadas y la participación en el pleito de la Provincia aparece adecuada a los términos de la demanda interpuesta[78].

[75] CSJN, Fallos: 342:645.

[76] No obstante ello, el Ministro Rosenkrantz votó en disidencia. Sostuvo que la Provincia de Río Negro no tenía interés directo en el pleito y que el Estado Nacional no mencionó ningún acto o norma provincial que se interpusiera en su pretensión. Así concluyó que el planteo involucraba exclusivamente a la Municipalidad, que no resulta un sujeto aforado a la competencia originaria de la Corte.

[77] CSJN, "Estado Nacional c/ Río Negro, Provincia de y otra y otro s/ acción declarativa de inconstitucionalidad", CSJ 2065/2024, sentencia sobre oposición de excepciones de falta de legitimación pasiva y de incompetencia, 10 de septiembre de 2024.

[78] Por su parte, el Ministro Rosenkrantz volvió a votar en disidencia y sostuvo que (i) coincidía en lo sustancial con los argumentos de la Provincia en oportunidad de oponer la excepción de falta de legitimación pasiva, que también fueron

A partir de este momento, deberemos aguardar que la causa comience a circular por las vocalías de la Corte para que se resuelva la cuestión de fondo.

Por último, resulta primordial cuestionarse si el Estado Nacional debiera iniciar nuevos planteos análogos al de la Ecotasa contra otras provincias y sus municipios como garante de la Ley de Coparticipación Federal. Resultaría interesante seguir de cerca la futura aplicación por parte de la Provincia de Misiones de la *"Tasa Turística"* que será abonada por cada turista extranjero que se hospede en dicha Provincia. Del mismo modo el eventual cobro de una ecotasa en la Ciudad de Ushuaia.

X.C. Casos de conflicto negativo de competencia ante la impugnación de las resoluciones de la Comisión Plenaria del Convenio Multilateral por parte del fisco[79]

Surge del dictamen de la Procuración General de la Nación del 18 de diciembre de 2019 en los autos *"Municipalidad de Vicente López c/ Comisión Arbitral del Convenio Multilateral y otro s/ pretensión anulatoria"*[80] que la Municipalidad de Vicente López (Provincia de Buenos Aires) interpuso demanda ante el Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Nº 2 de San Isidro, contra la Comisión Arbitral y Comisión Plenaria del Convenio Multilateral; ello en los términos del artículo 12, inciso 1º) de la ley provincial 12.008 (texto según su similar 13.101). Todo ello a los fines de obtener la anulación de las resoluciones recaídas en el "caso concreto".

Es que los órganos de aplicación del Convenio habían hecho lugar parcialmente al planteo formulado por el contribuyente Securitas Argentina S.A.. Como consecuencia de ello, se ordenó al Municipio a respetar lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 35 del Convenio Multilateral respecto a la distribución de la base imponible de la tasa de seguridad e higiene por los períodos fiscales 4/2008 a 12/2012, que habían sido determinados de oficio por la Secretaría de Hacienda de la Municipalidad de Vicente López.

Al contestar la demanda, la Comisión Arbitral opuso, entre otras cuestiones, la excepción de incompetencia "en razón de la materia". Como consecuencia de ello, el Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Nº 2 de San Isidro hizo lugar a la excepción de incompetencia planteada por la Comisión Arbitral y ordenó remitir las actuaciones a la Justicia Civil, Comercial y Contencioso Administrativo Federal de San Martin. Contra dicho pronunciamiento, la Municipalidad interpuso el recurso de apelación y la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de San Martín

desarrollados en su voto en disidencia en la resolución del 16 de abril de 2019; incluso agregó que el Estado Nacional, al contestar la excepción de incompetencia, no había explicado cuál era la participación de la Provincia en el cumplimiento de la sentencia que finalmente se dictará en los autos e, (ii) hizo lugar a la excepción de incompetencia planteada por la Municipalidad.

[79] Para conocer los antecedentes que dieron origen a los conflictos negativos de competencia ante la impugnación por parte del fisco de Vicente López de las resoluciones de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral se puede consultar: https://www.cronista.com/fiscal/La-obligatoriedad-de-las-resoluciones-dictadas-por-los-organos-de-aplicacion-del-Convenio-Multilateral-20170410-0009.html

[80] CSJN, *"Municipalidad de Vicente López c/ Comisión Arbitral del Convenio Multilateral y otro s/ pretensión anulatoria"*, CSJ 2362/2019/CS1, sentencia por conflicto negativo de competencia, 6 de agosto de 2020.

(Provincia de Buenos Aires) confirmó la incompetencia de la justicia provincial.

El Juzgado Federal en lo Civil, Comercial y Contencioso Administrativo N° 2 de San Martín rechazó la competencia atribuida y ordenó la devolución de las actuaciones al Juzgado en lo Contencioso Administrativo N° 2 de San Isidro. Manifestó que, en el supuesto de que la justicia provincial no compartiera su criterio dé por trabada la contienda negativa de competencia y eleve el expediente a conocimiento del superior común (conforme el artículo 24, inciso 7°, del decreto -ley 1285/58).

De esta forma, se tuvo por trabada la contienda negativa de competencia y se elevaron las actuaciones a la Corte Suprema. La Procuradora en su dictamen sostuvo que, en función de los hechos descriptos en la demanda interpuesta, se persigue la anulación de resoluciones emitidas por órganos que *"confrontan el contenido de un acuerdo interprovincial -el Convenio Multilateral, ratificado por ley provincial 8.960- con la ley orgánica de los municipios de la Provincia de Buenos Aires (10.559)."*

De esta forma, afirmó que *"Ha dicho V.E. que el Convenio Multilateral forma parte del derecho público local (Fallos: 332:1007, cons. 2°, y sus citas), carácter que resulta extensivo, en principio, al resultado de la actividad desplegada por los organismos encargados de su aplicación -Comisión Arbitral y Comisión Plenaria- a través del dictado de resoluciones que establecen el alcance de las cláusulas del citado convenio, sean éstas generales interpretativas o dictadas con motivo de los casos concretos sometidos a su consideración (Fallos: 336:443).."*

Agregó que "*la adhesión de la Provincia de Buenos Aires supuso la incorporación del Convenio Multilateral al orden local, de modo que su alegada violación colisiona, en primer término, con el plexo normativo provincial (Fallos: 327:1789 y 329:4496)."*

Así concluyó que en *"El caso de autos, (...) se sostiene que las resoluciones impugnadas confrontan el Convenio Multilateral con la ley orgánica de los municipios de la Provincia de Buenos Aires, los cuales forman parte del derecho público local."*, por lo tanto, *"la materia del pleito corresponde al derecho público local, debe ser resuelta por los jueces del mismo carácter (Fallos: 323:3284; 327:2950)."*

Por último, aclaró que *"La solución propuesta tiene respaldo en el respeto del sistema federal y de las autonomías provinciales, que exige que sean los magistrados locales los que intervengan en las causas en que se ventilen asuntos de esa naturaleza"*. De esta forma, opinó que debía seguir entendiendo en las actuaciones el Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo N° 2 de San Isidro (Provincia de Buenos Aires).

Con fecha 6 de agosto de 2020 la Corte Suprema declaró que resultaba competente para entender en las actuaciones la justicia provincial, conforme lo dictaminado por la Procuradora. Esto fue resuelto de la misma forma en casos análogos que llegaron a sus estrados por conflicto negativo de competencia[81].

[81] CSJN, *"Municipalidad de Vicente López c/ Comisión Arbitral del Convenio Multilateral y otro s/ pretensión anulatoria"*, CSJ 220/2020/CS1, sentencia por conflicto negativo de competencia, 17 de diciembre de 2020 y CSJN, *"Municipalidad de Vicente López c/ Comisión Arbitral del Convenio Multilateral y otro s/ pretensión anulatoria"*, CSJ 397/2021/CS1, sentencia por conflicto negativo de competencia, 5 de agosto de 2021.

XI. Propuesta final

En la actualidad la interpretación y aplicación del Convenio Multilateral continúa presentando demasiadas dificultades, tanto para los contribuyentes como para los fiscos; ello debido a que no ha sufrido modificaciones en los últimos cuarenta y ocho años y a pesar del dictado de las Resoluciones Generales Interpretativas. Así los avances tecnológicos y los negocios de las empresas, que se vuelven cada vez más complejos, muchas veces no encuentran regulación en el ámbito del Convenio.

Se advierte, además, que no siempre sus organismos de aplicación han podido solucionar las controversias planteadas; toda vez que en algunos casos sus resoluciones resultan contradictorias y generan una gran inseguridad jurídica para las partes.

En consecuencia, **(i)** existe un acuerdo interjurisdiccional con algunas disposiciones no del todo claras y **(ii)** dos organismos de aplicación del mismo que, a través de sus resoluciones, en ciertas ocasiones pueden confundir a los contribuyentes y a los mismos fiscos mediante sus criterios fluctuantes.

Como ya fuera expuesto, la Corte manifestó que las resoluciones de la Comisión Arbitral y Plenaria son revisables por el Poder Judicial, debiéndose ventilar ante los tribunales competentes por las vías que las normas procesales respectivas dispongan, esto es a través de los tribunales locales. Lo que nuestro Máximo Tribunal no precisó en aquel entonces, fueron los alcances del procedimiento indicado en sus pronunciamientos.

Tiempo más tarde, ante la impugnación judicial de aquellas resoluciones por parte de la Municipalidad de Vicente López, los planteos fueron remitidos ante sus estrados al quedar trabadas contiendas negativas de competencia entre el fuero provincial y federal para entender en las actuaciones. Y tal como fuera expuesto al comienzo de este trabajo, la Corte Suprema resolvió que la justicia competente resultaba ser la provincial, toda vez que aquellas resoluciones confrontaban el Convenio Multilateral, que forma parte del derecho público local.

Por lo tanto, hasta tanto siga vigente la doctrina legal de “Papel Misionero”, jamás se llegará a discutir ante la Corte Suprema una cuestión acerca de la distribución de la materia imponible en el impuesto sobre los ingresos brutos o la de una tasa, derechos de inspección o cualquier otro tributo municipal, cuya aplicación sea sobre los comercios, industrias o actividades ejercidas en el respectivo ámbito jurisdiccional (artículo 35 del Convenio Multilateral).

Esta doctrina también impediría la intervención de tribunales inferiores de competencia federal y de esta forma la revisión de la justicia provincial podría colisionar con las decisiones emanadas de los representantes de todos fiscos a través de los organismos del Convenio Multilateral.

Nos encontramos de esta manera ante una situación de gran inseguridad jurídica, ya que como acertadamente sostenía Bulit Goñi, *“entre las diversas funciones relevantes de la Corte, puede mencionarse la que ha desempeñado en algunas oportunidades de su historia, mediante sentencias que han inducido de manera*

directa e inmediata la creación de normas de derecho positivo"[82].

Otra opinión autorizada es la de Rodolfo Spisso, que sostuvo que *"la doctrina de la Corte Suprema que remite, para la revisión de las decisiones de la Comisión Plenaria, a la jurisdicción local del fisco que ha impugnado la distribución de la base imponible nos lleva a un callejón sin salida, pues en dicha jurisdicción no es viable traer a juicio a los demás fiscos involucrados en la cuestión. (...) De ahí que la controversia debe ser resuelta con la intervención de todas las jurisdicciones involucradas, pues la decisión final tiene incidencia respecto de todas ellas"*[83].

En concordancia con lo expuesto por Rodolfo Spisso, Enrique Bulit Goñi señaló que *"el contribuyente que ejerce sus actividades onerosas habituales en dos o más jurisdicciones, y por ende está alcanzado por las normas del Convenio Multilateral, no tiene forma cierta de tributar bien a las jurisdicciones en que actúa, y lograr así la tranquilidad de que ninguna de éstas objete su proceder, por cuanto no existe un ámbito en el que pueda sustanciar sus eventuales diferencias con una o más de esas jurisdicciones, de modo que ellas sean resueltas con plenos efectos para todas.*

Y no es que le resulte difícil, o engorroso, o costoso, sino que lisa y llanamente no tiene forma de lograr ese objetivo elemental. Porque, como se ha de destacar, sólo tendrá posibilidad de sustanciar su controversia con una de las jurisdicciones involucradas (y hasta cierto nivel, porque con la actual orientación no podría llegar a la Corte), pero no podrá hacerlo -simultáneamente y en la misma causa- con las demás jurisdicciones, de modo de obtener una decisión que sea obligatoria para todas."[84]

Llegamos de esta forma a una instancia en la que resulta casi ineludible proponer una solución concreta para establecer qué tipo de revisión judicial resultaría viable para recurrir las resoluciones de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral.

Es así que considero que el proceso determinativo de oficio provincial o municipal debería suspenderse hasta tanto la decisión de estos organismos haya sido sometida a un control judicial suficiente por alguna de las partes. Esto quiere decir que dicha suspensión debería encontrarse expresamente prevista en el Reglamento Procesal y la herramienta recursiva pertinente en el texto del Convenio Multilateral.

Respecto al **tribunal judicial competente para revisar la resolución del *"caso concreto"***, será imprescindible que se trate de un **tribunal específico creado a tal efecto**, es decir, como alzada de la Comisión Plenaria. Es por ello que se debe procurar la presentación ante el Congreso de la Nación de proyectos de ley de creación de Tribunales especializados en *"derecho intrafederal"*.

---

[82] Bulit Goñi, Enrique G, "Ingresos Brutos, Convenio Multilateral y jurisdicción idónea. Un dilema sin solución efectiva en la actualidad", en *La jurisprudencia tributaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. A 150 años de su primera sentencia*, Buenos Aires, edita la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Editorial Errepar, primera edición, 2013, pp. 88 y 89.

[83] Spisso, Rodolfo R., "Cuando el cumplimiento de las obligaciones tributarias es fuente de padecimientos. El Convenio Multilateral: situaciones conflictivas sin visos de solución", en El Derecho, Suplemento Tributario, N° 13.819, año LIII, ED 264.

[84] Bulit Goñi, Enrique G, "Ingresos Brutos, Convenio Multilateral y jurisdicción idónea. Un dilema sin solución efectiva en la actualidad", en *La jurisprudencia tributaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. A 150 años de su primera sentencia*, Buenos Aires, edita la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Editorial Errepar, primera edición, 2013, pp. 73 a 96.

Estos Tribunales judiciales deberían crearse no sólo para revisar las resoluciones de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, sino también de la Comisión Plenaria de la Comisión Federal de Impuestos (en este último caso cuando aquella resolución resulte contraria a los intereses del contribuyente).

Una vez que el Tribunal que se designe para estos procesos se pronuncie, su sentencia debería ser comunicada al juez administrativo que debería proseguir con la determinación de oficio, siempre y cuando no se encuentre sólo en discusión la distribución de la base imponible.

En consecuencia, cuando se agote la vía administrativa y el contribuyente opte por interponer demanda contenciosa o el fisco decida iniciar una ejecución fiscal, la distribución de la base imponible será aquella determinada por el tribunal de alzada de la Comisión Plenaria.

En el supuesto de que se decida crear un Tribunal específico, es importante tener presente que se debería respetar el "principios de doble instancia" y que la sentencia dictada por aquel podría ser finalmente revisada por la Corte. Esto ocurriría en el caso de que nuestro Máximo Tribunal abra su competencia por suscitarse una cuestión federal y decida también expedirse acerca de la correcta aplicación del Convenio Multilateral (a pesar de su doctrina legal de "Papel Misionero").

También se podría considerar extender la competencia de estos Tribunales para aquellos planteos relacionados con tributos que entren en pugna con leyes-convenio; ello en función de que cabe preguntarse si resulta coherente que el derecho intrafederal sea finalmente revisado por los Superiores Tribunales de provincia.

Es que, como ya fuera expuesto, la Corte Suprema se declara incompetente para entender en los casos relacionados con el denominado *"derecho intrafederal"*. Por lo tanto, en lugar de dictar sentencias que brinden una solución viable para los contribuyentes, los obliga a transitar el fuero local correspondiente. De esta forma, los desalienta a embarcarse en una contienda litigiosa ante la justicia local a los fines de que resuelva un conflicto relacionado con una actividad que se desarrolla en dos o más jurisdicciones, o respecto de tributos que entren en puga con el *"derecho intrafederal"*.

Para finalizar, se volverá a citar al Maestro Enrique Bulit Goñi, quien sostuvo que *"los acuerdos interjurisdiccionales de contenido tributario celebrados entre jurisdicciones del Estado Federal -Nación, provincias -por sí y por sus municipalidades- y Ciudad de Buenos Aires-, en cuanto requieren para su validación y vigencia de la ratificación por ley local de aquellas, son sí derecho local propio de tales jurisdicciones,* ***pero no son sólo derecho local ni son equiparables lisa y llanamente, sin más, al derecho local puro, sino que son más, tienen una jerarquía diferente y superior al "mero" derecho local"***[85] (el destacado me pertenece).

[85] Bulit Goñi, Enrique G, "Ingresos Brutos, Convenio Multilateral y jurisdicción idónea. Un dilema sin solución efectiva en la actualidad", en *La jurisprudencia tributaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. A 150 años de su primera sentencia*, Buenos Aires, edita la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Editorial Errepar, primera edición, 2013, pp. 73 a 96.

NOTAS PARTICULARES DE LA ACCIÓN DE REPETICIÓN TRIBUTARIA EN LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Federico R. Sanchez Almeyra

I. Introducción

La acción de repetición tributaria, esto es, el remedio legal dirigido a obtener del Estado la obligación de restituir los importes ingresados por el particular que hayan sido, por diferentes razones, ilegítima o incorrectamente abonados[1], está sujeta en la República Argentina a la regulación propia del Estado Federal y de los estados locales –incluso, municipales– y, por tal motivo, presenta distintos matices en los diferentes ordenamientos tributarios.

En el caso particular de la Provincia de Buenos Aires, la acción de repetición tributaria presenta ciertas particularidades que la diferencian notablemente de su regulación en el orden federal, las cuales se proyectan en cuestiones sustanciales a tener en consideración para su adecuada articulación en el ámbito bonaerense.

El propósito de este trabajo es analizar el diferente tratamiento que en la legislación fiscal bonaerense se otorga a la acción de repetición de tributos con respecto a su par en el plano nacional y a las implicancias prácticas que a partir de allí se suscitan, y que deben tenerse en cuenta a la hora de promover una demanda de ese tipo.

II. La acción de repetición de tributos en la legislación federal

La Ley de Procedimiento Tributario n°11.683 (t.o. 1998 y modificatorias, en adelante “LPT”) dispone en su art. 81 que los contribuyentes y demás responsables tienen acción para repetir los tributos y sus accesorios que hubieren abonado de más, ya sea espontáneamente o a requerimiento de la Administración Federal de Ingresos Públicos (hoy Agencia de Recaudación y Control Aduanero).

En el caso de la repetición de pagos efectuados espontáneamente, el citado ordenamiento dispone que el contribuyente debe interponer reclamo administrativo ante la Autoridad Fiscal. Contra su resolución denegatoria, puede, dentro de los quince días de su notificación, interponer recurso de reconsideración ante el superior (cfr. art. 76 de la LPT), u optar entre plantear recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación o interponer demanda contenciosa ante la Justicia Nacional de Primera Instancia. Análoga opción –apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación o demanda contenciosa ante la Justicia Nacional de Primera Instancia– se presenta si la entidad fiscal no dictare resolución en el reclamo dentro de los tres meses de presentado (art. 81 de la LPT).

En cambio, si el tributo se pagó en cumplimiento de una determinación cierta o presuntiva –pago a requerimiento–, la repetición debe deducirse directamente mediante demanda a interponerse, a opción del contribuyente, ante el Tribunal Fiscal de la Nación o ante la Justicia Nacional de Primera Instancia.

En este punto, cuadra remarcar que del juego de los artículos 81, 84 y 180 de la LPT se infiere la posibilidad de incoar la demanda de repetición con relación a tributos ingresados en cumplimiento de

[1] Díaz Sieiro, Horacio Damián, “El proceso contencioso tributario”, en García Belsunce, Horacio A. (Dir.), *Tratado de Tributación*, Tomo I, Volumen 2, Buenos Aires, Astrea, 2009, pág. 351.

determinaciones de oficio consentidas por el contribuyente –ello, claro está, dentro del plazo de prescripción aplicable–. En ese sentido, el art. 81 de la LPT establece: "Si el tributo se pagare en cumplimiento de una determinación cierta o presuntiva de la repartición recaudadora, la repetición se deducirá mediante demanda que se interponga, a opción del contribuyente, ante el Tribunal Fiscal de la Nación o ante la Justicia Nacional". Por su parte, el artículo 84 de la misma norma dispone: "En el caso de que un contribuyente o responsable no hubiere formalizado recurso alguno contra la resolución que determinó el tributo y aplicó multa podrá comprender en la demanda de repetición que deduzca por el impuesto la multa consentida, pero tan sólo en la parte proporcional al impuesto cuya repetición se persigue", mientras que el artículo 180, en similar sentido, estatuye: "En el caso de que un contribuyente no hubiere interpuesto recurso alguno contra la resolución que determinó el tributo y aplicó multa, podrá comprender en la demanda de repetición que deduzca por el gravamen, la multa consentida, pero tan sólo en la parte proporcional al tributo cuya repetición se persigue".

Acerca de la última norma mencionada, Giuliani Fonrouge y Navarrine han señalado que ella "es una confirmación de que el contribuyente que no hubiera recurrido contra una determinación de oficio tiene siempre expedita la vía de la demanda de repetición"[2].

En definitiva, el diseño del legislador federal distingue entre pagos espontáneos y pagos a requerimiento a los fines de determinar las vías legales para instar la repetición de tributos, imponiendo la necesidad de formular reclamo administrativo previo sólo en el primer caso. Es que, como ha señalado la jurisprudencia, "la norma es clara en cuanto establece distintos caminos procesales –a tramitar por los contribuyentes- requiriendo la necesidad de la interposición de un reclamo previo ante la Administración Federal de Ingresos Públicos para el caso en que se pretenda repetir un tributo y/o sus accesorios abonados en forma espontánea, y prescindiendo de éste cuando haya mediado un pago a requerimiento"[3].

La distinción legal apuntada resulta atinada teniendo en cuenta la finalidad del reclamo administrativo previo, enderezada -en palabras de la CSJN- a 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 y conveniencia de lo actuado por los órganos inferiores[4], propósitos fundados 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 que el particular sustenta su reclamación y evaluarlos para pronunciarse sobre su procedencia[5].

Desde dicha perspectiva, es claro que exigir al contribuyente el recorrido de la instancia administrativa en supuestos de pagos a requerimiento, en los que el ente fiscal ya ha fijado y exteriorizado su posición al determinar la obligación tributaria, sólo daría como resultado un dispendio administrativo innecesario que atentaría contra una solución ágil y eficaz al conflicto y, particularmente, contra el interés del contribuyente.

[2] Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana Camila, *Procedimiento tributario y de la seguridad social*, 9na. edición, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2005, pág.808.

[3] CNCAF, Sala III, "*González, Rodrigo Martín*", sentencia del 21 de febrero de 2019, en La Ley Next Online, TR LALEY AR/JUR/290/2019.

[4] CSJN, Fallos: 311:689.

[5] CSJN, Fallos: 314:725.

III. La acción de repetición de tributos en la Provincia de Buenos Aires

En el plano bonaerense, la acción de repetición de tributos provinciales se encuentra regulada en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires ("CF")[6].

Dicha normativa, en lo que aquí interesa, establece en su art. 133 que los contribuyentes o responsables podrán interponer ante la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires ("ARBA") demandas de repetición de los gravámenes y sus accesorios, cuando consideren que el pago hubiere sido efectuado en forma indebida o sin causa, siempre que el mismo se encuentre debidamente rendido a la Autoridad de Aplicación por la entidad recaudadora. Dicha norma dispone además expresamente que "la demanda de repetición es requisito para ocurrir ante la Justicia".

En ese orden de ideas, ante la interposición de la demanda de repetición en sede administrativa, la ARBA, previa sustanciación de las pruebas ofrecidas o de otras medidas que considere oportunas disponer, debe dictar resolución -salvo ciertos supuestos particulares- dentro de los 180 días de la fecha de interposición de la demanda, plazo éste que resulta prorrogable por otro lapso igual en forma fundada y por única vez, si bien dicho plazo puede también extenderse en virtud de requerimientos probatorios de parte u oficio (art. 135). Es de destacar que la falta de resolución de parte de la ARBA en los términos mencionados se considera denegatoria tácita, lo que autoriza al contribuyente a hacer uso de los recursos previstos en el ordenamiento (art. 139).

El acto administrativo que resuelva la demanda de repetición debe contener los requisitos establecidos en el art. 136 y es recurrible por el contribuyente dentro de los 15 días de notificado mediante los recursos excluyentes previstos en el artículo 115 del CF, esto es: reconsideración ante la propia ARBA, o apelación ante el Tribunal Fiscal, este último en aquellos casos en que el monto del gravamen intentado repetir supere la cantidad de $600.000[7].

En el primer caso, de rechazarse el recurso de reconsideración, el acto que así lo resuelva agota la instancia administrativa y el contribuyente tiene entonces expedita la instancia para interponer demanda judicial (art. 119 del CF), la que tramitará ante el Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo del Departamento Judicial que corresponda de acuerdo con las normas de asignación de competencia territorial[8].

Por su parte, la sentencia del Tribunal Fiscal resulta impugnable también mediante demanda judicial tanto por el contribuyente como por el Fisco (cfr. art. 131 del CF), en este caso a tramitar ante la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de la región que corresponda según las normas generales de asignación de competencia territorial. Ello de conformidad con lo dispuesto por el artículo 5 de la Ley 13.405, modificatoria del artículo 2 de la Ley 12.074 de organización del fuero[9].

[6] Ley 10.397 (t.o. 2011) y modif.

[7] Cfr. Ley 15.479.

[8] El art. 5 de la Ley 12.008 (Código Procesal Contencioso Administrativo), texto según Ley 13.101, establece como principio general la competencia del juzgado contencioso administrativo correspondiente al domicilio de las personas cuya actuación u omisión dé lugar a la pretensión procesal, con una serie de excepciones que no corresponden a la materia tributaria.

[9] La competencia atribuida a las Cámaras en lo Contencioso Administrativo por el artículo 5 de la ley 13.405 fue objeto de numerosas controversias en torno a su constitucionalidad, hasta que, finalmente, la SCBA dirimió la cuestión sosteniendo la legitimidad de la norma en comentario (cfr. SCBA, causas n° B. 69.346, "*Orbis Mertig*", sentencia del 22 de agosto de 2012; n° A. 70.155,

En ambos casos, la acción a interponer es la demanda contencioso administrativa (art. 132 del CF), la cual tramitará como pretensión anulatoria (arts. 2 inc. 1 y 12 inc. 1 del Código Procesal Contencioso Administrativo, Ley 12.008 y modificatorias), en juicio pleno y con aplicación de las reglas del juicio ordinario regulado en el Título I, artículos 1° a 66 del citado cuerpo legal.

IV. Dos diferencias sustanciales entre ambos regímenes de repetición tributaria

De lo expuesto en los apartados posteriores, pueden advertirse dos diferencias sustanciales entre ambos ordenamientos con relación a la acción de repetición tributaria que estimamos trascedentes por sus implicancias prácticas.

Una de ellas radica en que, a diferencia de lo que ocurre en la legislación federal, el ordenamiento bonaerense, a la hora de regular el trámite de la acción de repetición, no formula distingos en torno al tipo de pago a repetir -espontáneo o a requerimiento-, ni tampoco dispensa del reclamo administrativo previo a la repetición de los pagos efectuados a requerimiento. Así, el CF sólo se limita a estipular que "la demanda de repetición es requisito para ocurrir ante la Justicia" (art. 133), sin más especificaciones sobre el particular.

En este punto, resulta relevante recordar la existencia de dos categorías tradicionalmente diferenciadas en torno al ingreso del tributo objeto de la acción de repetición: el pago espontáneo y el pago a requerimiento.

En cuanto al primero, la jurisprudencia tiene dicho que "debe entenderse por pago a espontáneo al pago de una suma que no ha sido hecho en cumplimiento de una determinación cierta o presuntiva de la repartición recaudadora"[10]. En una concepción más amplia, también ha sostenido que el pago a requerimiento no es sólo el efectuado en virtud de una determinación de oficio, sino también el realizado como consecuencia de un juicio de apremio, mientras que pago espontáneo es el realizado voluntariamente, libre de toda coacción[11]. La doctrina, por su parte, ha señalado que el pago a requerimiento es todo aquel efectivizado como consecuencia de una intimación administrativa cuyo incumplimiento deja expedita la vía de ejecución fiscal, mientras que, *a contrario sensu*, es pago espontáneo todo aquel que no revista la calidad de pago a requerimiento[12].

Es decir, entonces, que, mientras que a nivel nacional el procedimiento de repetición tributaria aplicable varía según se trate de un pago espontáneo o a requerimiento –exigiendo el reclamo administrativo previo sólo en el primer supuesto–, en el orden provincial no se contempla dicha diferenciación, requiriéndose para ambas clases de pagos instar el reclamo administrativo previo a la demanda.

Consecuentemente, aun para los pagos realizados a requerimiento, en los que el Fisco ya ha fijado una postura al determinar la existencia y alcance de la obligación tributaria, el CF también establece la articulación previa de un reclamo administrativo como recaudo para interponer una demanda judicial de repetición.

"*Instituto Médico Constituyentes S.A.*", sentencia del 23 de diciembre de 2013).

[10] TFN, Sala A, "*González Abel*", sentencia del 18 de febrero de 1997.

[11] CNCAF, Sala I, "*Masjuan Francisco*", sentencia del 16 de septiembre de 1971, en La Ley Next Online, TR LALEY AR/JUR/33/1971.

[12] Díaz Sieiro, Horacio Damián, *op. cit.*, pág. 351.

Este esquema ha merecido críticas a nivel doctrinario, señalándose que "este requisito deviene en irrazonable en aquellos casos en los que el pago fue con motivo de un requerimiento por parte del Fisco, en los que ya ha dejado exteriorizada su posición respecto de la existencia, alcance y modalidades de la obligación tributaria. Es obvio que resulta un ritualismo inútil e innecesario reeditar una nueva discusión, justamente ante el órgano que ya fijó su posición al respecto"[13].

Desde otra perspectiva, se observa que en el ámbito nacional se admite la posibilidad de que el contribuyente o responsable promueva la demanda de repetición de tributos pagados como consecuencia de determinaciones de oficio devenidas firmes por falta de impugnación en tiempo y forma, con la única limitación del plazo de prescripción aplicable (arts. 81, 84 y 180 de la LPT). En contraposición con lo que ocurre en el orden nacional, la legislación fiscal bonaerense no prevé la posibilidad de incoar la demanda de repetición de tributos pagados como consecuencia de determinaciones de oficio firmes.

A nuestro entender, las diferencias apuntadas conllevan consecuencias prácticas de suma relevancia que deben considerarse a la hora de evaluar la posibilidad de entablar una demanda de repetición de tributos en el ámbito bonaerense.

V. El acto administrativo de determinación tributaria y la cosa juzgada

En forma previa a adentrarnos en el análisis de las particularidades de la acción de repetición en la Provincia de Buenos Aires, resulta de utilidad efectuar ciertas consideraciones con respecto al acto de determinación tributaria de oficio, acto administrativo de contenido tributario por excelencia, dado su posible enlace con la repetición del tributo determinado al derivar en un pago a requerimiento.

En ese orden, es dable recordar que la determinación de oficio es un acto administrativo de naturaleza tributaria que, como tal, goza de los caracteres propios de ese tipo de actos de la Administración. Así, la reglamentación contenida en el Decreto-Ley 7647/70 (Ley de Procedimiento Administrativo de la Provincia de Buenos Aires) en su capítulo XIV (arts. 103 a 119) acerca 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[14].

Aquellos caracteres, como la presunción de legitimidad o la ejecutoriedad, pueden entenderse como privilegios que los ordenamientos jurídicos establecen, con distinta extensión y alcance, a favor de la posición de supremacía que ostenta la Administración pública frente a los particulares, en procura del bien común[15]. Entre ellos, siguiendo a Gordillo[16],

[13] Anna, Mariano Federico, "La repetición de tributos", en Botassi, Carlos A. - Oroz Miguel H. E. (Dir.), *Procedimiento Tributario Bonaerense*, 2da. edición, La Plata, Librería Editora Platense, 2014, pág. 624.

[14] Botassi, Carlos A., "Ámbito de aplicación del Código Fiscal. El régimen normativo supletorio", en Botassi, Carlos A. - Oroz Miguel H. E. (Dir.), *op. cit.*, pág. 40.

[15] Campolieti, Federico, "La presunción de legitimidad del acto administrativo", en Tawil, Guido S. (Dir.), *Acto administrativo*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2014, pág. 263.

[16] Gordillo, Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo y obras selectas*, Tomo 8 "Teoría general del derecho administrativo", 1ra. edición, Buenos Aires, Fundación de Derecho Administrativo, 2013, pág. 243, disponible en: https://gordillo.com/pdf_tomo8/capitulo08.pdf [fecha de consulta: 05/03/2025].

encontramos la estabilidad, concepto que -entre otras denominaciones- ha sido identificado como "cosa juzgada administrativa" y que resulta diferenciable de la cosa juzgada judicial.

Como enseña Palacio, la cosa juzgada significa, en general, la irrevocabilidad que adquieren los efectos de la sentencia cuando contra ella no procede ningún recurso que permita modificarla. Se trata de una cualidad que se agrega a ella para aumentar su estabilidad y que vale para todos los efectos que produzca. Supone, fundamentalmente, la preclusión de los recursos que procedan contra ella, tanto por no haberse deducido cuanto por haberse consumado la facultad de deducirlos[17].

En cambio, la llamada "cosa juzgada administrativa" implica tan solo una limitación a que la misma Administración revoque, modifique o sustituya el acto, mas no impide que el acto sea impugnado, y eventualmente anulado en la justicia. No es definitiva, inamovible o inextinguible como la judicial[18].

Desde otra perspectiva, la cosa juzgada puede ser formal o material. En el primer caso, no obstante ser inimpugnable la sentencia dentro del proceso en que se dictó, existe la posibilidad de obtener, en un proceso posterior, un resultado distinto al alcanzado en aquel (tal el caso, por ejemplo, de la sentencia dictada en un juicio ejecutivo). A su turno, existe cosa juzgada material cuando a la imposibilidad de recurrir la sentencia se agrega la imposibilidad de que en otro proceso se juzgue de un modo contrario a lo decidido por aquella[19].

La "cosa juzgada administrativa" conlleva una inmutabilidad estrictamente formal –no material–, en el sentido de que nada impide que el acto que tiene estabilidad en sede administrativa sea después extinguido por el órgano judicial[20].

Ahora bien, en materia tributaria debe tenerse en cuenta lo dispuesto por el art. 57 del CF, en cuanto dispone: "La determinación de oficio que rectifique una declaración jurada, o que se efectúe en ausencia de la misma, una vez consentida, por el contribuyente o responsable, o ejecutoriada por haberse agotado la vía recursiva establecida en este Código, quedará firme. En tales casos solamente podrá ser modificada, sea a favor o en contra del contribuyente o responsable, 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 determinación anterior, o 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 Autoridad de Aplicación".

De tal manera, en materia tributaria existe una limitación a la estabilidad del acto de determinación tributaria, al permitirse, en ciertos supuestos específicos enunciados por la citada norma, la modificación por parte de la Administración de una determinación de oficio –cierta o presuntiva- que haya adquirido firmeza, no sólo a favor, sino también en contra del contribuyente.

Bajo tales lineamientos, una resolución de determinación de oficio de impuestos provinciales consentida por el contribuyente -por no haberla recurrido o impugnado en la

[17] Palacio, Lino Enrique, *Manual de Derecho Procesal Civil*, 17ma. edición, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2003, págs. 533/534.
[18] Gordillo, Agustín, *op. cit.*, pág. 266.
[19] Palacio, Lino Enrique, *op. cit.*, pág. 534.
[20] Cassagne, Juan Carlos, *Derecho Administrativo*, Tomo II, 7ma. edición, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2002, pág. 250.

forma y plazo previstos normativamente- adquiere firmeza y estabilidad –cosa juzgada administrativa- con el alcance establecido en el art. 57 del CF. Vale decir, sólo podrá ser modificada a instancias de la Administración y en la medida que se verifique alguno de los supuestos allí previstos pues, según la noción precedentemente expuesta, la denominada cosa juzgada administrativa se refiere sólo a la posibilidad de que la propia Administración Tributaria revoque o altere su propia resolución, pero no a que ello ocurra a instancias del contribuyente.

Se trata entonces de un acto firme, entendido como aquel que ya no es susceptible de impugnación, en sede administrativa o judicial según el caso, porque se han agotado las vías de impugnación previstas, o porque ha precluido el derecho a hacerlo por vencimiento de los plazos[21].

En esa tónica, la SCBA tiene dicho: “A diferencia del acto administrativo final que causa estado, el acto administrativo firme se caracteriza porque el afectado por él se encuentra impedido de recurrirlo. De tal manera, la resolución administrativa que causa estado puede ser objeto de una pretensión anulatoria, posibilidad que desaparece por consentimiento o mero vencimiento del término, circunstancias ante las que se transforma en decisión administrativa firme”[22].

En tales condiciones, resulta relevante no perder de vista que la estabilidad de los actos administrativos es un principio jurisprudencial y legal, y no una cualidad ínsita de ellos (prueba de ello es el matiz que presenta en materia tributaria de acuerdo conforme al citado art. 57 del CF). En ese sentido, en el conocido precedente “Carman de Cantón”[23], en el que del Máximo Tribunal nacional delineó el principio de estabilidad respecto del acto administrativo regular -para luego ser receptado en la Ley de Procedimiento Administrativo n° 19.549 en sus arts. 17 y 18-, la CSJN señaló: “no existe ningún precepto de la ley que declare inestables, revisibles, revocables o anulables los actos administrativos de cualquier naturaleza y en cualquier tiempo, dejando los derechos nacidos o consolidados a su amparo a merced del arbitrio o del diferente criterio de las autoridades, cuyo personal sufre mutaciones frecuentes por ministerio constitucional, legal o ejecutivo".

Más recientemente, la CSJN se expidió en la misma línea en la causa “Kek”[24], señalando: ”Que esta Corte tiene dicho que los actos administrativos firmes, que provienen de autoridad competente, llenan todos los requisitos de forma y se han expedido sin grave error de derecho, no pueden ser anulados por la autoridad que los dictó si generaron derechos subjetivos que se incorporaron al patrimonio de sus destinatarios (Fallos: 175:368; 285:195; 308:601; 310:1045; 327:5356, entre muchos otros)”, pero dejando sentado que: “de todas maneras, la regla no es absoluta, como tampoco son absolutos los principios, garantías y derechos reconocidos por la Constitución Nacional (artículos 14 y 28 de la Carta Magna). En este sentido, la Corte ha manifestado reiteradamente que la estabilidad de los actos administrativos cede cuando la decisión revocada carece de las condiciones esenciales de validez por hallarse afectada de vicios graves y ostensibles en su forma, competencia o contenido; fue dictada sobre la base de

[21] Durand, Julio C., ”La estabilidad del acto administrativo”, en *Revista Iberoamericana de Derecho Administrativo y Regulación Económica*, 2013, n°5, 8 de agosto de 2013, IJ-LXVIII-931, ISSN 2422-5851.

[22] SCBA, causa n° B. 66591, ”*Biesa, Alberto H.*“, sentencia del 28 de septiembre de 2016, voto del Juez Negri (SD).

[23] CSJN, Fallos: 175:368.

[24] CSJN, Fallos: 228:212.

presupuestos fácticos manifiestamente irregulares, reconocidos o fehacientemente comprobados; o, en otras palabras, fue dictada a raíz de un error grave de derecho.... En estos casos, la facultad revocatoria encuentra justificación en la necesidad de restablecer sin dilaciones el imperio de la juridicidad, comprometida por aquellos actos administrativos irregulares".

En conclusión, puede afirmarse que el acto de determinación tributaria de oficio, aun cuando adquiera estabilidad y firmeza, está sujeto a ciertas limitaciones en su inmutabilidad. Esa estabilidad, de carácter formal, no impide su revisión o modificación, a favor o en contra del contribuyente, únicamente a instancias de la Administración y ante supuestos específicos previstos normativamente (art. 57 del CF). Este marco garantiza un equilibrio entre el principio de estabilidad de los actos administrativos y la supremacía de la juridicidad, posibilitando la corrección de errores graves o situaciones irregulares, siempre al amparo del principio de razonabilidad (art. 28 Constitución Nacional) y en resguardo de la equidad tributaria.

VI. La acción de repetición de impuestos en el contencioso administrativo de la Provincia de Buenos Aires

Como señalamos anteriormente, de acuerdo con el CF, sea que el pago se haya efectuado espontáneamente o a requerimiento, el contribuyente que pretende repetir un tributo debe previamente realizar el reclamo previo ante la ARBA y agotar la instancia administrativa como recaudo para acceder a la instancia judicial.

La jurisprudencia provincial exige el cumplimiento del referido requisito, salvo en situaciones puntuales que analizaremos más adelante.

En esa tónica, en un precedente en el que la actora pretendía la devolución de retenciones bancarias, la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de La Plata declaró inadmisible la pretensión señalando: "... el caso no informa acerca de la presencia plena del procedimiento de repetición que reclama la providencia recurrida (conf. arts. 115 a 132 y 133 a 142 del C. Fiscal; t.o. 2011) ni abastece consumado el recorrido previo de impugnación que también exige de la demandante para considerar agotada la instancia administrativa y así habilitado el juicio revisor procurado (conf. art. 142 C. Fiscal cit. ; antes art. 130 bis). La falta de reclamo administrativo previo pues es un óbice sustancial para franquear el acceso judicial al control de legalidad (conf. art. 14 y ccs. ley 12.008, t. seg. ley 13.101)"[25].

Ahora bien, siendo que el CF dispone que contra la sentencia del Tribunal Fiscal y contra la resolución definitiva de la ARBA en los reclamos de repetición, la acción a interponer es la demanda contencioso administrativa (art. 132), y dado que en la Provincia de Buenos Aires la acción contencioso administrativa se rige por el Código Procesal Contencioso Administrativo provincial ("CPCA"), resulta de interés repasar la normativa involucrada de dicho cuerpo normativo a fin de continuar con nuestro análisis.

En ese sendero, cabe inicialmente señalar que, a diferencia de lo que ocurre en el ámbito nacional, en el que no existe un código contencioso administrativo nacional y las condiciones específicas de admisibilidad de la acción contencioso administrativa surgen del Título IV de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos n°19.549 articuladamente con las establecidas en el Código Procesal Civil y

[25] CCALP, causa n°13.082, "*Madre S.A.*", sentencia del 17 de mayo de 2012. En el mismo sentido: CCALP, causa n°13.125, "*Gutiérrez*", sentencia del 28 de agosto de 2012.

Comercial de la Nación[26], el CPCA rige el trámite procesal de las controversias judiciales en materia contencioso administrativa.

El CPCA, sucesor del denominado "Código Varela" (Ley 2.961) y sancionado al abrigo de la reforma de la Constitución Provincial operada en el año 1994 -en particular, por mandato del agregado efectuado en esa oportunidad al artículo 166[27] del texto constitucional-, significó un cambio de paradigma en la materia, al pasar del proceso esencialmente "revisor" del acto administrativo de su antecesor, a uno marcado por el pleno enjuiciamiento de la actividad estatal, incluyendo la Provincia, Municipalidades y entes descentralizados y otras personas públicas no estatales cuando actúen en ejercicio de funciones administrativas.

Con ese norte y basamento en los arts. 15 -que asegura el principio de tutela judicial continua y efectiva- y 166 de la Constitución Provincial, a través del nuevo código se instituyó un amplio elenco de pretensiones, no limitadas al simple contralor o revisión de actos administrativos definitivos. Al mismo tiempo, registró otros notorios avances, como la ampliación de la competencia material contencioso administrativa y de la legitimación para accionar contra el Estado, mejoras en materia de accesibilidad a la justicia administrativa, medidas cautelares y normativa procesal en general merced al diseño de un proceso más detallado y de procesos especiales -con aplicación supletoria del Código Procesal Civil y Comercial provincial-, entre otros aspectos. En ese sentido, la señalado la doctrina: "Lo cierto es que, casi un siglo después de la entrada en vigencia del Código Varela, se terminó con el limitado "juicio al acto" y, aunque demorado, fue alumbrado un nuevo proceso cuya materia es la resolución de casos vinculados con la conducta activa u omisiva de los funcionarios y agentes estatales, cuando desarrollan función administrativa. Se incluyen, asimismo, los diferendos regidos por el Derecho Público en los que no intervengan sujetos estatales (art. 2 in c. 2º del C.P.A.) y hasta el propio Fisco puede asumir el rol de accionante (art. 2 inc. 7º). De esta manera, evidenciando un evidente salto de calidad, numerosas situaciones que antes no permitían el acceso a la justicia, hoy día pueden residenciarse ante el Fuero Contencioso Administrativo"[28].

Al mismo tiempo, la reforma constitucional dio génesis a la creación de un fuero especializado para el enjuiciamiento de casos contencioso administrativos[29], hasta entonces centralizados bajo la órbita de la SCBA en instancia originaria. De tal modo, la Provincia experimentó un notable avance en materia contencioso-administrativa en cuanto a las posibilidades de actuación en ese ámbito y de accesibilidad a la justicia administrativa, facilitada no sólo a partir del

[26] CSJN, Fallos: 322:73, en el que el Máximo Tribunal estableció: "Que en lo que respecta al proceso contencioso administrativo el actor, además de las condiciones de admisibilidad establecidas en el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, debe cumplir con aquellos requisitos específicos de este tipo de proceso previstos en el título IV de la ley 19.549, cuyo cumplimiento en cada caso concreto el juez está facultado a verificar".

[27] Art. 166 último párrafo de la Constitución Provincial: "Los casos originados por la actuación u omisión de la Provincia, los municipios, los entes descentralizados y otras personas, en el ejercicio de funciones administrativas, serán juzgados por tribunales competentes en lo contencioso administrativo, de acuerdo a los procedimientos que determine la ley, la que establecerá los supuestos en que resulte obligatorio agotar la vía administrativa".

[28] Botassi, Carlos A., "Notas sobre el régimen general del proceso administrativo bonaerense", *elDial.com,* 15 de octubre de 2021, DC2EE0.

[29] La creación del fuero contencioso administrativo provincial se materializó a través de la Ley 12.074.

nuevo código procesal sino también de la descentralización judicial y territorial llevada a cabo.

Dicho esto, es dable mencionar que el CPCA define la materia contencioso administrativa en sus arts. 1 y 2, incluyendo en ella las controversias relativas a tributos provinciales y municipales[30].

En ese marco, el art. 12 del mismo cuerpo legal reconoce una serie de pretensiones a disposición de los particulares para articular en el proceso contencioso administrativo, a saber: i) la anulación total o parcial de actos administrativos de alcance particular o general; ii) el restablecimiento o reconocimiento del derecho o interés tutelados; iii) el resarcimiento de los daños y perjuicios causados; iv) la declaración de certeza sobre una determinada relación o situación jurídica regidas por el derecho administrativo; v) la cesación de una vía de hecho administrativa; y vi) el libramiento de orden judicial de pronto despacho (amparo por mora).

Todas ellas, resaltamos, pueden tener por objeto cuestiones tributarias pues, como dijimos, la materia contencioso-administrativa definida en el CPCA (arts. 1 y 2) involucra las controversias relativas a la aplicación de tributos provinciales y nacionales, entre ellas -va de suyo- la acción de repetición de tributos. En esa dirección, la SCBA ha dicho: “Cabe señalar que debe rechazarse la reconversión de la presente acción en la demanda de repetición prevista en el art. 551 del C.P.C.C. -tal como lo peticiona la sociedad actora- en virtud de que la materia litigiosa, esto es, la repetición de impuestos que se consideran indebidamente abonados, corresponde a la jurisdicción contencioso administrativa (arts. 1 y 2 inc. 5° de la ley 12.008 –texto según ley 13.101-), siendo de aplicación el nuevo Código Contencioso Administrativo, el que –como ha señalado este Tribunal- deviene aplicable a las causas iniciadas antes del 15 de diciembre de 2.003 en tanto sus normas resultan compatibles con la jurisdicción atribuida a esta Suprema Corte por el art. 215 de la Constitución Provincial, con las excepciones previstas en el referido cuerpo legal (art. 78, incisos 2° y 3° de la ley 12.008 modificada por ley 13.101; doctrina

[30] Artículo 1 Ley 12.008 (modif. por Ley 13.101): ”Cláusula general de la materia contencioso administrativa. 1.- 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, con arreglo a las prescripciones del presente Código. 2.- La actividad de los órganos del Poder Ejecutivo, de los Municipios y de los demás entes provinciales o municipales, se presume realizada en el ejercicio de funciones administrativas y regida por el derecho administrativo. Procederá esta presunción aun cuando se aplicaren por analogía normas de derecho privado o principios generales del derecho”.
Artículo 2 Ley 12.008 (modif. por Ley 13.101): “Casos incluidos en la materia contencioso - administrativa. La competencia contencioso - administrativa comprende las siguientes controversias: 1. Las que tengan por objeto la impugnación de actos administrativos, de alcance particular o general, y de ordenanzas municipales. Quedan incluidas en este inciso las impugnaciones que se deduzcan en contra de las resoluciones emanadas del Tribunal de Cuentas, del Tribunal Fiscal y de cualquier otro Tribunal de la Administración Pública, así como las que se deduzcan en contra de actos sancionatorios dispuestos en el ejercicio de la policía administrativa - a excepción de aquéllas sujetas al control del órgano judicial previsto en los artículos 166, segundo párrafo, 172 y 216 de la Constitución de la Provincia y 24 inciso 3) de la Ley 11922.... 5. Las relacionadas con la aplicación de tributos provinciales o municipales... 8. Las relacionadas con la ejecución de tributos provinciales... La enunciación anterior es meramente ejemplificativa. No implica la exclusión del conocimiento por los tribunales contencioso-administrativos de otros casos regidos por el derecho administrativo.”.

causa B. 64.996 “Delbés”, res. del 4-II-04)”[31].

A su turno, el CPCA regula los requisitos de admisibilidad aplicables a algunas de las pretensiones enumeradas, imponiendo en su art. 14 el agotamiento de la instancia administrativa y los supuestos de excepción a ese recaudo[32].

En la misma línea, el art. 15 dispone que, en el supuesto de pretensiones de anulación de actos administrativos emanados de Tribunales de la Administración Pública o de entes reguladores de servicios públicos, el agotamiento de la vía administrativa se rige por las disposiciones que determinen los procedimientos ante los mismos y que las normas previstas del CPCA son de aplicación supletoria. Tal es el caso, precisamente, del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires, cuyo procedimiento encuentra regulación en el CF (arts. 115 y siguientes).

Sobre el mencionado recaudo, la jurisprudencia ha señalado que “La carga de acudir ante la Administración responde, principalmente en el campo de las pretensiones impugnativas, a la necesidad de contar con un acto administrativo que proyecte suficientemente la voluntad institucionalizada del ente público, para de tal modo configurar un caso que le sea imputable por su actuación”[33]. Por su parte, ha dicho la doctrina: “como ocurre en el ámbito nacional (art. 90 del decreto1759/72, t.o. por decreto 1883/91), en el régimen del CCA el recurso jerárquico previsto en el art. 92 del decreto ley 7647 y de la ordenanza general 267/80, es el único medio apto para producir el agotamiento de la vía administrativa”[34]. Cabe recordar que, en el ámbito municipal, la Ordenanza General 267/80 es de aplicación supletoria en las tramitaciones administrativas municipales con regímenes especiales (art. 1).

Por otra parte, el art. 16 del CPCA regula el silencio administrativo, estableciendo la procedencia del pronto despacho en caso de vencimiento de los plazos legales para

[31] SCBA, causa nº B.65.185, “*Y.P.F. S.A.* ”, sentencia del 7 de septiembre de 2005.

[32] Artículo 14 Ley 12.008 (Texto según Ley 13.101): “Requisitos de admisibilidad de la pretensión. Supuestos de agotamiento de la vía administrativa. Sin perjuicio de los demás requisitos previstos en el presente Código, será necesario agotar la vía administrativa como requisito de admisibilidad de la pretensión procesal en todos los casos salvo los siguientes supuestos: a) Cuando el acto administrativo definitivo de alcance particular hubiera sido dictado por la autoridad jerárquica superior con competencia resolutoria final o por el órgano con competencia delegada sea de oficio o con la previa audiencia o intervención del interesado. b) Cuando mediare una clara conducta de la demandada que haga presumir la ineficacia cierta de acudir a una vía administrativa de impugnación o cuando, en atención a particulares circunstancias de caso, exigirla resultare para el interesado una carga excesiva o inútil. La interposición de la demanda importará la interrupción de los plazos de caducidad para la presentación de los recursos en sede administrativa. c) Cuando se impugnare directamente un acto administrativo de alcance general emanado de la autoridad jerárquica superior o del órgano con competencia delegada por aquélla. d) En los casos previstos en los artículos 12 incisos 4) y 5) y 16) del presente Código. La falta de impugnación directa o su desestimación, de un acto de alcance general, no impedirá la impugnación de los actos individuales de aplicación. La falta de impugnación de los actos individuales que aplican un acto de alcance general, tampoco impedirá la impugnación de éste, sin perjuicio de los efectos propios de los actos individuales que se encuentren firmes o consentidos”.

[33] SCBA, causa nº B. 51.847, "*Pomponio*”, sentencia del 17 de marzo de 2010.

[34] Perrino, Pablo Esteban, ”El régimen de agotamiento de la vía administrativa en la Provincia de Buenos Aires”, en Cassagne, Juan Carlos - Gordillo, Agustín (Dir.), *El nuevo proceso contencioso administrativo de la Provincia de Buenos Aires*, La Plata, Ed. Platense, 2004, pág. 339.

resolver un recurso, reclamo o petición, el cual puede presentarse 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 días hábiles administrativos desde la presentación sin que se dictare el acto correspondiente, se presume la existencia de una resolución denegatoria o adversa para el interesado y queda expedita la instancia judicial. El mismo mecanismo se prevé también para el caso de omisión o retardo de el dictado de actos de trámite o preparatorios.

En otro orden, el CPCA establece, también como recaudo de admisibilidad de la pretensión, ciertos plazos para interponer la acción contencioso administrativa. En ese sentido, el art. 18 fija un plazo general de 90 días (hábiles judiciales) para las pretensiones de anulación, la resarcitoria vinculada con aquélla, la de restablecimiento o reconocimiento de derechos o intereses tutelados y la de cese de una vía de hecho administrativa, distinguiendo la forma de cómputo según el caso[35]. Vale destacar que la jurisprudencia ha reconocido la validez constitucional de dicho sistema a la luz de las previsiones contenidas en los art. 15 y 166 *in fine* de la Constitución Provincial[36].

Por último, y específicamente en materia tributaria, el CPCA establece como requisito procesal en su art. 19 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 (con exclusión de las multas y recargos). El juez debe verificar su cumplimiento antes de correr traslado de la demanda, a cuyo debe intimar al demandante al pago de la suma determinada dentro del plazo de 10 días, bajo apercibimiento de desestimar por inadmisible la pretensión. Como excepción, se exime el pago previo cuando su imposición configure un supuesto de denegación de justicia o cuando se deduzca una pretensión meramente declarativa, supuesto en el que la autoridad provincial o municipal correspondiente tiene derecho a promover juicio de apremio contra el demandante. Es de destacar que el referido recaudo ya estaba presente en Código Varela, aunque sin excepciones y como requisito de admisibilidad de la demanda insubsanable y de cumplimiento

[35] Artículo 18 Ley 12.008.- (texto según Ley 13.101): "Plazo para deducir la pretensión La pretensión de anulación, la resarcitoria vinculada con aquélla, la de restablecimiento o reconocimiento de derechos o intereses tutelados y la de cese de una vía de hecho administrativa, deberán promoverse dentro del plazo perentorio de noventa (90) días, contados de la siguiente manera:
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.
b) Si se pretendiere la anulación de actos administrativos de alcance general, desde el día siguiente a la fecha de su publicación o, en su caso desde el día siguiente al de la fecha de la notificación al interesado del acto definitivo y que agota la vía administrativa.
c) Si se pretendiere la anulación de un acto de alcance general juntamente con la impugnación de los actos administrativos que les hayan dado aplicación, desde el día siguiente al de la notificación al interesado del acto definitivo y que agota la vía administrativa.
d) Si se tratare de las pretensiones reguladas en el artículo 12 inciso 2) desde el día siguiente al de la fecha de la notificación al interesado del acto definitivo y que agota la vía administrativa.
e) Si se tratare de una vía de hecho administrativa, desde que fuere conocida por el afectado.".

[36] CCASM, causa n°22-M, "*Comper S.A.*", resolución del 23 de septiembre de 2004.

prejudicial[37], por lo que se ha operado una morigeración con relación a este recaudo.

A la luz de esta breve reseña, se advierte que la acción de repetición tributaria no se encuentra específicamente regulada como tal en el CPCA, sino que se encuentra subsumida en el catálogo de pretensiones allí previstas (art. 12).

En definitiva, al integrar las controversias tributarias la materia contencioso administrativa definida en el CPCA, en el ámbito bonaerense la demanda judicial de repetición de impuestos se encuentra sujeta a las normas de dicho código ritual, debiendo ejercitarse a través de la pretensión que se adecúe al caso particular de entre las allí contempladas, y con sujeción a los recaudos de admisibilidad que en cada caso correspondan. Así, "según el tipo de pretensión deducida, corresponderá o no, por ej., la aplicación del plazo de caducidad (art. 18, primera parte, CPCA) o se exigirá la carga de acudir a unas determinadas vías administrativas previas (arts. 14, 15 y concs., CPCA)"[38].

VII. Situaciones particulares en torno al ejercicio de la demanda de repetición en el ámbito bonaerense

A la luz de las consideraciones precedentes, analizaremos a continuación algunas situaciones particulares vinculadas al ejercicio de la demanda de repetición de impuestos en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires.

VII.A. Determinación de oficio y demanda de repetición de impuestos

Tal como lo señalamos anteriormente, con relación a la acción de repetición de impuestos el Código Fiscal bonaerense exhibe a primera vista el inconveniente, en términos de dispendio administrativo, de tiempo y de limitación al acceso irrestricto a la justicia y a la tutela judicial continua y efectiva (art. 15 de la Constitución Provincial), de exigir el tránsito por la vía administrativa no sólo en supuestos de pagos espontáneos, sino también en los casos de pago a requerimiento, en los que, por definición, el Fisco ya se ha expedido y exteriorizado su postura.

En ese sentido, a la luz de lo dispuesto en el art. 133 y demás normas del CF que delinean la acción de repetición tributaria, surge el interrogante de si, efectivamente, el reclamo administrativo previo ("demanda de repetición", según el texto legal) resulta exigible incluso en los casos de pagos efectuados a raíz de procedimientos de determinación de oficio llevados adelante por la Autoridad Tributaria.

En este escenario, tenemos entonces un acto administrativo de la ARBA -dictado en el marco del procedimiento determinativo regulado en el CF- por el cual se determinó la obligación tributaria del contribuyente, que resulta recurrible por las vías previstas en el CF ya reseñadas: recurso de reconsideración ante la Autoridad de Aplicación, o de apelación ante el Tribunal Fiscal (éste en casos en que el monto del gravamen intentado repetir supere la cantidad de $600.000). En ambos casos, frente a una decisión adversa, el contribuyente tiene expedita la vía judicial a través de la acción contencioso administrativa, de juicio pleno, la que en el primer caso tramitará ante la Justicia de

[37] El artículo 30 de la Ley 2.961 (Código Varela) disponía: "Principio "solve et repete". Cuando la resolución administrativa que motivase la demanda, en su parte dispositiva, ordenase el pago de alguna suma de dinero, proveniente de liquidación de cuentas o de impuestos, el demandante no podrá promover la acción sin abonar previamente la suma referida.".

[38] Soria, Daniel Fernando, "El agotamiento de la vía en el proceso administrativo de la provincia de Buenos Aires", en La Ley Next Online, TR LALEY AR/DOC/8452/2012.

Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo y, en el segundo, ante la Cámara de Apelaciones del mismo fuero que corresponda.

En este contexto, entendemos que, pese a la aparente irrazonabilidad de dicha exigencia en supuestos de pagos efectuados a raíz de determinaciones de oficio practicadas por la Administración Tributaria, el reclamo administrativo previo, en rigor, se ve severamente atemperado gracias a la inclusión de las controversias tributarias en el régimen del CPCA[39], al quedar sometidas -como señalamos- al esquema de pretensiones previsto en ese cuerpo normativo.

En efecto, la ya referida subsunción de la demanda de repetición tributaria en el marco de la acción contencioso administrativa provincial regulada en el CPCA supedita su procedencia a la observancia de los recaudos de admisibilidad establecidos en dicho cuerpo normativo, particularmente el agotamiento de la vía administrativa –en los casos en que es exigida– (arts. 14 y 15) y el cumplimiento del plazo para deducir la pretensión de que se trate (art. 18).

Con arreglo a tales previsiones, la impugnación de la determinación de oficio, como acto administrativo de alcance particular, se encuentra sujeta a la pretensión anulatoria prevista en el art. 12 inc. 1) del CPCA, con aplicación de las reglas del juicio ordinario regulado en el Título I (artículos 1° a 66) de dicho cuerpo legal.

En ese orden, es dable resaltar que el art. 18 inc. a) establece que la pretensión de anulación de actos administrativos de alcance particular debe promoverse dentro del plazo perentorio de 90 días contados desde el día siguiente al de la fecha de la notificación al interesado del acto definitivo y que agota la vía administrativa. La SCBA desde antiguo ha señalado que el plazo establecido para demandar por acción contencioso administrativa es de caducidad y por lo tanto se ha definido como fatal, improrrogable e insusceptible de suspensión o interrupción[40].

Por otro lado, viene al caso recordar que la CSJN ha reconocido la constitucionalidad de los plazos de caducidad para entablar demandas contencioso administrativas, al sostener que las normas provinciales que establecen términos para la iniciación de la demanda contencioso administrativa son constitucionalmente válidas en cuanto se limitan a reglamentar el ejercicio de las acciones acordadas en el orden local, si de esa manera no se restringen derechos reconocidos acordados por las leyes de la Nación[41].

En tales condiciones, a fin de evitar la firmeza del acto administrativo de determinación de oficio y continuar el carril impugnativo de dicha decisión, el contribuyente se ve compelido a interponer, dentro del plazo establecido al efecto por el CPCA (art. 18.a), la acción contencioso administrativa -pretensión anulatoria, conforme art. 12.1 del CPCA- contra la sentencia del Tribunal Fiscal o bien contra la resolución de ARBA de rechazo del recurso de reconsideración, según el caso. De no ser así, resultará aplicable el criterio de la SCBA contrario a la viabilidad de las pretensiones enderezadas a cuestionar

[39] Ley 12.008, con las modificaciones introducidas por las Leyes 12.310, 13.101, 13.325 y 14.437.

[40] SCBA, Acuerdos y Sentencias: 1967-I-775; 1967- II-28; 1968-152; 1976-III-103; causas n° B. 50.038, "*Joao*", sentencia del 10 de junio de 1997; n° B. 59.319, "*Gutiérrez Mazzeo*", sentencia del 1° de marzo de 2006.

[41] CSJN, Fallos: 209:526; 211:1602. En el mismo sentido: SCBA, causa n° B. 59.319, "*Gutiérrez Mazzeo*", sentencia del 1° de marzo de 2006.

resoluciones firmes o consentidas en sede administrativas por el interesado[42].

En este punto, adquiere relevancia la ya comentada falta de previsión legal, en el orden bonaerense, de la posibilidad de promover demanda de repetición de tributos ingresados con motivo de determinaciones de oficio firmes por falta de impugnación en tiempo y forma del interesado, como sí ocurre –según hemos visto- a nivel federal (arts. 81, 84 y 180 de la LPT).

Ante la apuntada falta de regulación legal expresa, la jurisprudencia provincial se ha desechado la posibilidad de demandar la repetición de tributos ingresados en cumplimiento de resoluciones de determinación de oficio firmes por falta de impugnación en tiempo y forma por parte del contribuyente, aun dentro del plazo de prescripción de dicha acción.

En ese orden de ideas, la SCBA tuvo oportunidad de analizar la cuestión planteada en una causa[43] en la que la firma actora había promovido una pretensión de restablecimiento o reconocimiento de derechos (art. 12 inc. 2° del CPCA) a fin de obtener la repetición de un tributo municipal determinado de oficio a través de un decreto municipal que no fue oportunamente impugnado por la accionante a través del canal anulatorio previsto en el CPCA (art. 12 inciso 1° del CPCA). En tales circunstancias, al haberse deducido la demanda de repetición transcurrido en exceso el plazo de 90 días previsto en el art. 18 del CPCA, la SCBA -confirmando lo decidido por la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de San Nicolás y por el Juzgado de Primera Instancia interviniente-, declaró la inadmisibilidad de la pretensión deducida.

Para así decidir, el Máximo Tribunal provincial sostuvo que “en rigor, el acto administrativo debió ser en primer término atacado por la vía prevista en el art. 12 inc. 1 del Código Contencioso Administrativo -para de ese modo tornar incausado el pago que se busca repetir-, cuya habilitación se encuentra condicionada al cumplimiento de los plazos de caducidad fijados en el art. 18 del mismo cuerpo legal, los cuales podrían resultar desvirtuados si se admitiese la promoción de pretensiones sustancialmente análogas bajo denominaciones diferentes que acabaran sustrayéndolas de los requisitos fijados por el legislador”. Expuso, asimismo, que, si el contribuyente sólo impulsó ante la justicia, en forma directa, una acción de repetición de impuestos cuya procedencia depende de la previa anulación del acto administrativo que determina la tasa municipal y del decreto que la confirma, no puede ser favorablemente acogida, pues “si previamente no se deja sin efecto, sea por razones de inconstitucionalidad o de ilegitimidad, la norma que estableció el gravamen involucrado (en autos, el dec. 843/10), la pretensión de repetir lo abonado por tal concepto, en los términos antedichos, carece de sustento que la avale”.

Para más, el Máximo Tribunal provincial sostuvo que la aplicación del plazo para impugnar judicialmente actos administrativos se halla establecida de manera uniforme y que, por tal motivo, todas las acciones tendientes a ese fin interpuestas mediante la demanda contencioso administrativa, están sujetas al cumplimiento de dicho recaudo de admisibilidad, sin que corresponda efectuar distinción alguna en orden al derecho material que se intenta proteger, resultando,

[42] SCBA, causas n° B. 55.489, "*Sanabria*", sentencia del 29 de diciembre de 2003; n° B. 59.104, "*Escudero*", sentencia del 8 de septiembre de 2004; n° B. 61.114, "*Mansilla*”, sentencia del 18 de noviembre de 2009.

[43] SCBA, causa n° A. 74.081, "*First Data Cono Sur S.R.L.*”, sentencia del 6 de noviembre de 2019.

por tanto, también aplicable en los casos de repetición de impuestos.

Cabe destacar que, en este punto, el fallo comentado cita el precedente "Covisur", en similar sentido y también de la SCBA[44], en el que también declaró la inadmisibilidad de una pretensión de restablecimiento o reconocimiento de derechos (art. 12 inc. 2° del CPCA) promovida a fin de repetir tributos municipales ingresados bajo protesto como consecuencia de una determinación tributaria, iniciada luego de transcurrido el plazo de caducidad del art. 18 del CPCA. En este fallo, la SCBA sostuvo que la falta de impugnación del acto que agotó la instancia administrativa dentro del plazo legal "hizo perder a la actora el derecho a demandar la nulidad de las resoluciones administrativas indicadas, las que adquirieron firmeza por falta de impugnación oportuna" y que las características que la actora le atribuya a la acción no la eximen del cumplimiento del recaudo del plazo de interposición. Ello, por cuanto "al establecerse un plazo perentorio para demandar, no se distinguió entre acciones según su diverso contenido, impidiendo de tal modo que se eludan las consecuencias de la caducidad con la mera alegación de la existencia de un sustrato jurídico determinado en el acto atacado".

La doctrina emergente de los mencionados fallos del Máximo Tribunal provincial resulta contundente en torno varios aspectos de la repetición de tributos pagados a requerimiento. En primer lugar, en la necesidad ineludible de impugnar por los carriles pertinentes el acto determinativo que desembocó en el pago del tributo a repetir a fin de evitar su firmeza. Conforme a la doctrina de la SCBA, la repetición tributaria exige demostrar la falta de causa del pago efectuado, extremo que en los pagos a requerimiento está dado por la determinación de oficio que estableció el gravamen involucrado. Consecuentemente, conforme a dicha doctrina, la procedencia de la acción de repetición de un tributo pagado a requerimiento depende imprescindiblemente de la previa declaración de nulidad del acto administrativo por el que se determinó el tributo en cuestión.

Tal posición, sin dudas, encuentra fuerte apoyo en la regulación legal de la acción de repetición en el ordenamiento tributario bonaerense –que no contempla aquella posibilidad- y en el principio de estabilidad de los actos administrativos, materializado en este caso con matices propios en el art. 57 del CF, según el cual, una vez firme o ejecutoriada, la determinación tributaria puede ser modificada a favor o en contra del contribuyente, pero sólo a instancias de la ARBA y en ciertos supuestos específicos allí enunciados.

Por otro lado, y enlazado con lo anterior, la doctrina del Alto Tribunal local es concluyente en cuanto a que la acción de repetición de tributos pagados a requerimiento se encuentra sujeta a los recaudos de admisibilidad establecidos en el CPCA, entre ellos el plazo de caducidad para impugnar judicialmente actos administrativos (art. 18 del CPCA), por cuanto dicho plazo se estableció en forma uniforme y sin distinciones en torno a la materia objeto de la pretensión. En consecuencia, el referido recaudo resulta también exigible en casos de repetición de impuestos pagados a requerimiento.

En otro orden, la jurisprudencia de la SCBA no deja dudas en cuanto a que, de acuerdo con su doctrina, la vigencia del plazo de prescripción de la acción de repetición no habilita a demandar judicialmente la repetición de tributos pagados a requerimiento en virtud de determinaciones de oficio firmes. En ese sentido, la Suprema Corte bonaerense

[44] SCBA, causa n° A. 70.538, "*Covisur*", sentencia del 4 de julio de 2012.

entiende que, aun cuando guarden algunos rasgos comunes, las marcadas diferencias entre los institutos de prescripción y caducidad -éste definido como fatal, improrrogable e insusceptible de suspensión o interrupción, en palabras de la SCBA[45]- avientan la posibilidad de aplicar al supuesto bajo análisis el plazo más amplio de prescripción, al tratarse de dos institutos claramente diferenciados. Es decir, para la SCBA la vigencia del plazo de prescripción liberatoria no obsta a la plena aplicabilidad del plazo de caducidad para promover la acción estipulado en el art. 18 del CPCA.

El criterio expuesto ha sido sostenido también por la jurisprudencia de instancias inferiores. En esa tónica, la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de Mar del Plata ha resuelto: "...si la voluntad administrativa plasmada en el Decreto N° 2185/13 –causa de las sumas abonadas por la firma actora cuya repetición aquí persigue- todavía se encuentra en entredicho en aquella sede al mediar un recurso administrativo de la empresa pendiente de resolución, mal podría la actora excitar la jurisdicción contencioso administrativa con una pretensión como la que aquí se ventila, ya que –hasta la fecha- la presunción de legitimidad de aquel acto que sirve de causa al pago efectuado no ha sido desvirtuada mediante una resolución administrativa que invalide el Decreto 2185/13, ni tampoco -agotada que fuera la vía sea por acto expreso denegatorio de aquel recurso impetrado, sea por configuración del silencio administrativo- se cuenta con una declaración judicial de nulidad de la determinación de deuda tributaria que diera ocasión al pago que aquí se pretende repetir bajo el ropaje de un enriquecimiento sin causa de la accionada"[46].

Por su parte, la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de San Nicolás ha dicho: "Resulta evidente que la legitimidad del acto de imposición del derecho municipal no fue cuestionada en sede administrativa; que tan solo se fijó un monto diferente para dar por cancelada la deuda dejando a salvo su disconformidad. Tal disconformidad no se ve reflejada en el accionar de la firma, ya que el acto administrativo que agota la vía administrativa resulta ser el Decreto nº 843/10 dictado por la Municipalidad de Chacabuco... sin que obre impugnación sobre el mismo... Ahora bien, la recurrente intenta revivir la situación instando la presente acción de repetición cuando ha fenecido el plazo establecido por la ley para atacar el acto administrativo que le impone el gravamen, plazo de caducidad previsto en el artículo 18 de la Ley nº 12.008... Aun en virtud del principio iurit novit curiae y las facultades de la jurisdicción de permitir el encuadre de la acción jurídicamente distinto del auspiciado por el actor, por medio de los supuestos de las pretensiones de las que dispone el fuero para que los justiciables accedan a encauzar sus planteos (artículo 12 CCA), se despeja tal posibilidad por encontrarse la demanda holgadamente fuera del plazo establecido por la ley ritual (artículo 18 CCA)"[47].

Cuadra señalar que, si bien los citados precedentes refieren a la repetición de tributos municipales, la referida doctrina resulta extensible al régimen provincial.

A partir de la interpretación expuesta, se advierte que la exigencia del reclamo administrativo previo en supuestos de pagos a requerimiento se ve notablemente atenuada, ya que tal recaudo, en rigor, no

[45] SCBA, causa n° B. 59.319, "*Gutiérrez Mazzeo*", sentencia del 1° de abril de 2006.

[46] CCAMDP, causa n°7209, "*First Data Cono Sur S.R.L.*", sentencia del 28 de diciembre de 2017, voto de la mayoría conformada por los votos de los Jueces Riccitelli y Loustaunau. Ver asimismo el voto del Juez Mora.

[47] CCASN, causa n°2073, "First Data Cono Sur S.R.L.", sentencia del 17 de septiembre de 2015.

deberá satisfacerse en la medida en que se impugne judicialmente la determinación de oficio en tiempo y forma.

En definitiva, la jurisprudencia bonaerense es conteste en exigir la declaración de nulidad previa de la resolución de determinación de oficio para la procedencia de la acción de repetición del tributo así determinado, a través de la pretensión anulatoria prevista en el CPCA (art. 12 inc. 1°) y con sujeción a los recaudos de admisibilidad establecidos en dicho cuerpo legal.

VII.B. Anulación de determinación de oficio y repetición

Otra cuestión que se suscita en torno al reclamo administrativo previo en la acción de repetición bonaerense de tributos pagados a requerimiento, es si dicha exigencia rige en supuestos de declaración judicial de nulidad de la resolución de determinación de oficio por cuyo mérito se efectuó el pago.

Como mencionamos anteriormente, en la Provincia de Buenos Aires rige en materia tributaria el pago previo de la suma determinada (con exclusión de las multas y recargos) como recaudo de admisibilidad en sede judicial (artículo 19 del CPCA), en pretensiones contra actos administrativos que impongan una obligación tributaria de dar sumas de dinero, con dos excepciones: cuando su imposición configurase un supuesto de denegación de justicia y cuando se deduzca una pretensión meramente declarativa. La constitucionalidad de este recaudo ha sido reconocida por la jurisprudencia provincial, incluida la SCBA[48].

Consecuentemente, al impugnarse judicialmente una determinación de oficio, sea por pretensión anulatoria dirigida contra una sentencia del Tribunal Fiscal o contra la decisión recaída en el recurso de reconsideración interpuesto (arts. 119 y 131 del CF), el contribuyente debe ingresar el tributo determinado, con exclusión de las multas y recargos (conforme art. 19.2 del CPCA).

En ese contexto, si la pretensión anulatoria finalmente es acogida y la determinación de oficio anulada, cabe preguntarse si, a fin de obtener la devolución del tributo ingresado en cumplimiento del pago previo, el contribuyente debe transitar la vía del reclamo administrativo, es decir, solicitar el reintegro del tributo a la ARBA.

Sobre el particular, la jurisprudencia se ha inclinado por la inexigibilidad del reclamo administrativo en tales situaciones, al entender que la devolución de las sumas ingresadas en concepto de pago previo constituye una consecuencia directa y necesaria de la decisión adoptada.

En esa línea, la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de La Plata[49], al analizar la cuestión planteada, sostuvo: "la devolución de las sumas satisfechas en concepto de solve et repete, es una

[48] SCBA, causas n°64.768, "*Aguas Argentinas S.A.*", sentencia del 27 septiembre de 2006; n°65.727, "*Kel Ediciones*", sentencia del 29 de septiembre de 2010; CCASM, causa n°6464, "*Dinamunro S.A.*", sentencia del 12 de diciembre de 2017; CCALP, causa n°4829, "*Kurban*", sentencia del 2 de julio de 2015 -por mayoría-; CCAMDP, causa n°1815, "*Norpetrol S.A.*", sentencia del 28 de abril de 2011; CCASN, causa n°1921-8-2006, "*Moreyra*", sentencia del 14 de julio de 2008.

[49] CCALP, causa n°10570, "*Compañía Radiocomunicaciones Móviles S.A. C.R.M. - Movicom*", sentencia del 1 de septiembre de 2015, confirmada por la SCBA en causa n° A. 74105, sentencia del 27 de junio de 2018.

consecuencia directa del decisorio consentido y firme adoptado por este Tribunal que, allende las consideraciones sustantivas que se verterán con posterioridad, es la que mejor se compadece con los principios procesales de celeridad y economía jurisdiccional como elementos integrantes del debido proceso, derecho a una decisión justa, útil y eficaz y el respeto a la cosa juzgada formal y material". Asimismo, fundamentó su decisión en que "la tramitación de la acción de repetición se torna injustificada cuando reparamos en que: (i) la devolución encuentra sentido en una manda judicial que reconoce un derecho. Lo que soslaya el recurrente es que no se pretende eludir las directivas del Código Fiscal bajo la figura de una liquidación del impuesto abonado, pues lo que objetiva y realmente se busca no es per se "la devolución de un tributo", sino el cumplimiento de una sentencia judicial que declara nulo un acto y cuya condición de admisibilidad supuso la exigibilidad del mismo; (ii) dicha restitución es una condición inherente a la misma; (iii) la postergación mediatizada a través de un nuevo proceso a tal fin conlleva una dilación en sí misma irrazonable y lesiva; y, (iv) el sometimiento a un nuevo procedimiento administrativo, en las condiciones apuntadas, conculca directa e indirectamente el derecho de propiedad involucrado. Luego, resulta carente de lógica iniciar una acción de repetición ante la propia ARBA para obtener la devolución de las sumas ingresadas en base a un acto administrativo declarado nulo".

En otro precedente, la Cámara platense también resolvió: "...siendo la exigencia de pago previo, que satisfizo la actora para habilitar su planteo en sede de la jurisdicción, una exigencia adjetiva (art. 19 ley 12.008, t. seg. ley 13.101) que guarda armonía con el perfil de repetición que consagra el Código Fiscal (arts. 119, 131 y ccs. t.o. 2011), corresponde ordenar su devolución a los actores, toda vez que prospera el propósito suyo de considerar extinguida la exigibilidad de un crédito sólo ingresado a esos fines procesales"[50].

En la misma tónica, la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de Mar del Plata tiene dicho que el acogimiento de una pretensión anulatoria dirigida contra una determinación administrativa que impusiera al particular abonar un tributo, siempre que el accionante hubiera acreditado haber cumplido con el pago previo previsto en el art. 19 del CPCA, conlleva la devolución de la Administración de lo pagado en cumplimiento del referido recaudo de admisibilidad a modo de consecuencia inmediata y necesaria de la nulidad que se dispone[51].

El criterio expuesto también fue aplicado por el Máximo Tribunal provincial en diversas ocasiones. Así, en un caso en el que se había demandado la nulidad de un acto administrativo denegatorio de una exención en el impuesto inmobiliario y la repetición de las sumas ingresadas desde el reclamo administrativo con intereses, la SCBA, ante el planteo de la demandada en el sentido de que la repetición debía encausarse en sede administrativa, concluyó: "La lógica consecuencia de la anulación judicial de los actos denegatorios de la exención peticionada conduce a privar de causa jurídica a los pagos que el contribuyente ha efectuado al Fisco por tributos que no le eran exigibles. Pagos que deben serle reintegrados en la medida en que no hubiera corrido la prescripción liberatoria. De allí que la subordinación conceptual del punto principal a dirimir (la procedencia y alcance de la exención) sobre el accesorio (la restitución de los pagos sin

[50] CCALP, causa n°16729, "*Americold Logistics Argentina S.A.*", sentencia del 5 de abril de 2016.

[51] CCAMDP, causas n°6644, "*Favacard S.A.*", sentencia del 11 de noviembre de 2018; n°3025, "*Mondelez Argentina S.A.*", sentencia del 8 de agosto de 2019, voto del Juez Riccitelli.

causa), tornaba a todas luces justificable, por su conexidad (arg. art. 30, primer párrafo, decreto ley 7647/1970) el tratamiento de ambos. Por consiguiente, llegados a la situación actual, imponer al contribuyente un nuevo proceso pendiente a obtener la 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 (doctr. arts. 7, 48, 49, 50, 54, decreto ley 7647/70), sino que vulneraría la efectiva tutela judicial de los derechos frente a la Administración"[52].

Similar criterio aplicó la SCBA en un caso en el que se resolvió la anulación de una resolución determinativa de tributos[53].

Cabe puntualizar que, para la aplicación de intereses sobre las sumas a devolver en estos casos, resulta necesaria su petición expresa en función del principio de congruencia. Así lo ha sostenido la jurisprudencia provincial, al considerar que la omisión de dicho pedido sea suplida de oficio por el juzgador, pues la jurisdicción solo debe pronunciarse sobre el expreso pedido de la parte y nada más que sobre ello, por así exigirlo el derecho constitucional de defensa en juicio, el principio dispositivo y el de congruencia[54]. Tal criterio, asimismo, ha sido aplicado por la SCBA, en un caso en el que, como consecuencia de la anulación de un acto administrativo de contenido tributario, ordenó la restitución del pago previo sin la adición de intereses[55].

VII.C. Otros supuestos de inexigibilidad de reclamo previo administrativo en la demanda de repetición

Existen supuestos particulares en los que, como excepción al principio general, se ha admitido la inexigibilidad del reclamo administrativo previo en la acción de repetición de tributos.

En ese orden, cabe resaltar que el art. 14 inc. 1.b del CPCA establece que no es necesario agotar la vía administrativa "cuando mediare una clara conducta de la demandada que haga presumir la ineficacia cierta de acudir a una vía administrativa de impugnación o cuando, en atención a particulares circunstancias de caso, exigirla resultare para el interesado una carga excesiva o inútil. La interposición de la demanda importará la interrupción de los plazos de caducidad para la presentación de los recursos en sede administrativa". Se trata de un supuesto a ser evaluado por el juez en cada caso particular y que debe ser expresamente expuesto y demostrado al momento de promoverse la demanda.

Sobre la base de dicha norma, la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de La Plata ha exceptuado la exigencia del reclamo administrativo previo por considerar que ello constituía, en el caso particular, un ritualismo inútil. Para ello, ponderó que la demanda se fundaba puramente en un planteo de inconstitucionalidad de normas tributarias provinciales (Leyes 13.003 y 14.394), a partir de lo cual la demandante reclamaba la repetición del impuesto sobre los ingresos brutos. Con ello en miras, la Cámara consideró: "limitar el objeto del

[52] SCBA, causa n° B. 66.853, "*Asociación Argentina de Adventistas de Séptimo Día*", sentencia del 17 de octubre de 2018. En el mismo sentido, ver SCBA, causa n° B. 59.347, "Ducusa Flet S.A.", sentencia del 28 de diciembre de 2005.

[53] SCBA, causa n° B. 60.709, "*Ford Argentina S.A.*", sentencia del 27 de junio de 2012.

[54] CCAMDP, causa n°3025, "*Mondelez Argentina S.A.*", sentencia del 8 de agosto de 2019, voto de la mayoría; en el mismo sentido: CCALP, causa n° 16729, "*Americold Logistics Argentina S.A.*", sentencia del 5 de abril de 2016.; CCASM, causa n° 4660, "Hospital Británico de Buenos Aires Asociación Civil", sentencia del 19 de febrero de 2021.

[55] SCBA, causa n° B. 60.709, "*Ford Argentina S.A.*", sentencia del 27 de mayo de 2012.

proceso al planteo de inconstitucionalidad de las leyes que subyace la pretensión actoral de repetición y posponer la ponderación de su viabilidad a un posterior trámite en sede administrativa, si bien previsto por el Código Fiscal para la repetición de impuestos ante la ARBA, constituiría un ritualismo administrativo inútil (art. 14, inc. 1. "b", del CPCA) contrario a la garantía de tutela judicial efectiva de los derechos frente a la Administración (art. 15, Const. pcial.), con clara afectación al principio de economía procesal. Ello, a modo de excepción, pues el criterio que postula Fiscalía de Estado no se muestra razonable en el sub examine, bajo las circunstancias antes reseñadas y ante la efectiva configuración de un caso (arts. 15 y 166 in fine de la Const. Pcial.)"[56].

Tal criterio resulta, a nuestro juicio, aún más justificado frente a la norma del art. 12 del CF, que estatuye 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.

La SCBA, por su parte, adoptó similar temperamento en un caso en el que el contribuyente había promovido una demanda declarativa de certeza promovida en los términos del artículo 322 del C.P.C.C. a fin de que se declare la improcedencia de un ajuste sobre una tasa municipal y luego, a pedido de la actora, se reconvirtió en la acción contencioso administrativa prevista en el Título I del CPCA, a fin de tramitar la repetición del tributo que el contribuyente debió ingresar como consecuencia del juicio de apremio iniciado por la municipalidad demandada.

En tales condiciones, y en referencia a la necesidad de instar el reclamo administrativo previo previsto en la normativa municipal, la SCBA resolvió: "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.)"[57].

En definitiva, y sobre la base de lo dispuesto por el art. 14 inc. 1.b del CPCA, podrá eximirse de la exigencia de instar el reclamo administrativo previo, como excepción al principio general del artículo 133 del CF, en aquellos supuestos en que dicho recaudo signifique la consumación de un ritualismo excesivo e inútil y lesivo de la garantía de tutela judicial continua y efectiva consagrada por la Constitución Provincial (art. 15), cuestión cuya ponderación incumbe al juzgador y cuya invocación y demostración se encuentra a cargo del interesado.

VIII. Conclusiones

El análisis comparativo de la acción de repetición de tributos en la legislación federal y en la Provincia de Buenos Aires revela diferencias sustanciales en su tramitación con implicancias prácticas significativas.

[56] CCALP, causa n°17.189, "*Enrique V. Squartini y Cía. S.R.L.*", sentencia del 11 de agosto de 2015.

[57] SCBA, causa n°65.185, "*YPF S.A.*", sentencia del 28 de febrero de 2007.

Entre ellas, encontramos que en el ámbito federal la LPT distingue claramente entre pagos espontáneos y pagos a requerimiento y establece procedimientos disímiles para uno y otro, exigiendo un reclamo administrativo previo solo en el primer caso. En contraste, el CF no contempla tal diferenciación, requiriendo el reclamo administrativo previo en todos los casos, incluso cuando el pago deriva de una determinación de oficio.

Por otro lado, mientras la legislación federal admite la repetición de tributos pagados por determinaciones de oficio firmes dentro del plazo de prescripción aplicable, el CF no contempla esa posibilidad.

Estas divergencias subrayan la importancia de comprender a fondo las particularidades de cada régimen. En la Provincia de Buenos Aires, el contribuyente debe agotar la vía administrativa antes de acceder a la justicia, siguiendo un proceso que incluye la demanda de repetición ante ARBA, los recursos administrativos correspondientes y, finalmente, la demanda contencioso administrativa ante el fuero especializado.

El acto de determinación tributaria, aun cuando adquiera firmeza, no es inmutable. El art. 57 del CF permite su modificación por la Administración en ciertos supuestos, lo que garantiza un equilibrio entre la estabilidad de los actos administrativos y la necesidad de corregir errores o irregularidades en resguardo de la juridicidad.

En el ámbito contencioso administrativo bonaerense, el CPCA, cuyo campo de aplicación abarca las controversias relacionadas con la aplicación de tributos provinciales y municipales, ofrece un amplio abanico de pretensiones, las que incluyen –aunque sin mencionarla expresamente- a la repetición tributaria. El CPCA también establece requisitos de admisibilidad en ciertos supuestos, tales como el plazo para deducir la pretensión, el agotamiento de la vía administrativa y el pago previo en materia tributaria, los que, según el caso, pueden ser aplicables a la acción de repetición tributaria. El cumplimiento de los requisitos de admisibilidad, en tales casos, es indispensable para garantizar el acceso a la justicia.

Por su parte, el análisis de situaciones particulares en la demanda de repetición de impuestos en la Provincia de Buenos Aires revela la necesidad de tener en cuenta varias cuestiones al momento de evaluar el inicio de una acción de este tipo, como así también la estrategia a seguir frente a un reclamo del Fisco que se considere ilegítimo.

En primer lugar, la aparente irrazonabilidad de exigir un reclamo administrativo previo incluso en pagos derivados de determinaciones de oficio que surge del CF se ve atenuada por la integración de la demanda de repetición en el marco de la acción contencioso administrativa provincial. Ello implica que la impugnación de la determinación de oficio debe realizarse conforme a los requisitos de admisibilidad del CPCA, entre ellos los plazos de caducidad para deducir la pretensión, so pena de firmeza del acto administrativo.

Tal morigeración, sin embargo, no obsta a que sería aconsejable una modificación del CF en este punto, recogiendo el esquema nacional, en el que se establecen dos procedimientos distintos para la repetición de tributos, según si el pago fue espontáneo o a requerimiento, con miras a evitar dispendios administrativos inútiles y garantizar más adecuadamente el derecho a la tutela judicial efectiva y continua.

La jurisprudencia es clara en exigir la anulación previa de la determinación de

oficio para que proceda la repetición del tributo, lo que subraya la trascendencia de impugnar en tiempo y forma el acto determinativo de determinación de oficio. En tales condiciones, la alternativa de pagar el tributo determinado para luego instar su repetición, válida en el orden nacional, no lo es a nivel bonaerense, en tanto, de acuerdo con la doctrina de la SCBA, el vencimiento del plazo de caducidad para incoar la acción establecido por el CPCA obsta a la posterior iniciar de la demanda de repetición, aun encontrándose vigente el plazo de prescripción.

En segundo lugar, cuando la determinación de oficio es anulada judicialmente, la devolución del tributo ingresado como pago previo se considera una consecuencia lógica y directa de la sentencia, lo que exime al contribuyente de iniciar un nuevo reclamo administrativo. Este criterio, basado en principios de celeridad y economía procesal y de tutela judicial efectiva, evita dilaciones innecesarias y un dispendio administrativo y jurisdiccional.

Finalmente, existen situaciones excepcionales en las que el reclamo administrativo previo puede ser evitado, tales como cuando la repetición se funda exclusivamente en un planteo la inconstitucionalidad de normas o cuando exigirlo, en virtud de las particularidades del caso, implicaría un ritualismo inútil, cuya invocación y demostración incumben al interesado. En estos casos, la jurisprudencia ha priorizado la tutela judicial efectiva y la economía procesal, permitiendo el acceso directo a la vía judicial.

ASPECTOS SOBRESALIENTES DE LA ACCIÓN DE REPETICIÓN EN LA CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES

María Florencia Fontana

I. Introducción

El ordenamiento jurídico de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (en adelante, CABA) contempla una serie de remedios jurisdiccionales tendientes a posibilitar la revisión de los actos administrativos de contenido tributario en el plano judicial. Dentro de estas alternativas recursivas, se encuentra la acción de repetición.

Su andamiento en la práctica ha planteado una serie de interrogantes que serán abordados en el presente documento a partir de diversos pronunciamientos de la jurisprudencia local.

II. Breve caracterización de la acción de repetición en el ordenamiento jurídico de la CABA.

La acción de repetición se encuentra prevista en el art. 65 y siguientes del Código Fiscal local (t.o. 2025) y en el art. 459 del Código Contencioso Administrativo y Tributario de CABA[1] (en adelante, CCAyT).

Al respecto, es posible advertir que este remedio recursivo presenta un diagrama normativo un tanto más austero en comparación a su análogo a nivel nacional, contenido en los arts. 81 y siguientes de la Ley 11.683.

Sin perjuicio de ello, es posible precisar que su andamiento procede en los casos en los que se verifique (i) la existencia de un pago previo; (ii) que éste sea "indebido y sin causa"[2]; y, (iii) que se haya articulado dentro del plazo de prescripción. A lo expuesto, corresponde añadir el examen previo del trámite de habilitación de la instancia para acceder a la jurisdicción.

II.A. Pago

Con relación al primero de sus requisitos –la existencia de un pago previo– ciertamente, un tema que puede presentar algunas dudas en el plano local es si existe la posibilidad de repetir "anticipos" y demás pagos a cuenta.

[1] El art. 459 del CCAyT establece que en los casos de sentencias dictadas en los juicios de ejecución fiscal por cobro de tributos, la acción de repetición sólo puede deducirse una vez satisfecho el tributo adeudado, accesorios y costas.

[2] Puntualmente, la norma establece que los "...contribuyentes y responsables deberán interponer ante la Dirección General de Rentas reclamo de repetición de los tributos, cuando consideren que el pago ha sido indebido y sin causa. Cuando se interponga reclamo de repetición se procederá en primer término a verificar la existencia de deuda con respecto al tributo que se trata u otro tributo en el que el contribuyente o responsable se encuentre o debiera estar inscripto. En caso de detectarse deuda, se procede en primer lugar a su compensación con el crédito reclamado, reintegrando o intimando el pago de la diferencia resultante. Facúltase a la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos a limitar la verificación de la existencia de deuda al tributo de que se trata, de acuerdo a la reglamentación" (art. 65 C.F. t.o. 2025). A continuación, el Codigo fiscal de la CABA ordena que cuando "...los contribuyentes y responsables interponen reclamo de repetición de tributos de períodos fiscales respecto de los cuales se encuentran prescriptas las acciones y poderes fiscales, la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos se halla facultada para verificar la materia imponible de dichos períodos y, de corresponder, para determinar y exigir el tributo adeudado hasta compensar el importe por el que prospere el recurso". (art. 66 C.F. t.o. 2025).

Tradicionalmente se ha cuestionado la posibilidad de repetir anticipos y demás pagos a cuenta cuando no se haya integrado el período fiscal del tributo que se trate, en la inteligencia de que en tales condiciones no es posible conocer si hay o no impuesto a repetir[3].

Sobre el tema, en el plano nacional se ha considerado –aunque con excepciones[4]– que dicho criterio podría hallar sustento normativo en lo prescripto por el art. 83 *in fine* de la Ley 11.683[5].

Al respecto, es necesario efectuar una salvedad con relación al tributo de mayor recaudación de la Ciudad, el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (en adelante, ISIB). No es posible soslayar que en lo atinente a la liquidación y pago del mencionado gravamen, el Código fiscal establece que este tributo "...se liquida e ingresa de la siguiente forma: a) doce (12) anticipos mensuales liquidados sobre la base de los ingresos devengados en los meses respectivos; b) una liquidación final sobre la base de la totalidad de los ingresos devengados en el período fiscal"[6].

Sin embargo, los Dres. Gamberg y Ruetti han precisado que en este caso, la denominación que efectúa el legislador de las referidas cuotas mensuales no es correcta, puesto que no se corresponden con la naturaleza jurídica de los "anticipos".

Por el contrario, para los citados autores el diseño normativo indicaría que, en el tributo bajo examen los supuestos anticipos "...no son a cuenta de una obligación tributaria futura, sino que se identifican con ésta. A la finalización de cada período mensual la norma tributaria considera que existe el conocimiento cierto y perfecto de la base imponible, y se obliga al contribuyente a fijar la medida de su obligación impositiva, liquidarla y cancelarla, todo ello en forma definitiva"[7].

Según los autores, de ello se deriva que las doce cuotas mensuales se liquidan sobre base cierta, con conocimiento preciso y acabado de la base de cálculo, que se conforma con los ingresos devengados durante el mes de que se trate.

De este modo, de conformidad con la postura reseñada, el contribuyente podrá intentar repetir lo abonado una vez operada la fecha de vencimiento de cada cuota mensual.

Sin perjuicio de ello, cabe señalar que a partir de lo normado en el art. 81 C.F. t.o. 2025[8] –que dispone sobre el modo en que

[3] CSJN, *in re* "Vallana, Roberto Eduardo y otra c/Fisco Nacional (DGI) s/repetición de pago", Fallos 293:99.

[4] El Dr. Spisso opinó que "...la norma a tenor de su texto no impide reclamar la devolución de pagos a cuenta aunque no se haya integrado el período fiscal de que se trate, sino que comprende el supuesto de determinación de oficio, en cuyo caso exige cancelar el impuesto determinado para habilitar la vía de la repetición" (Spisso, Rodolfo R., Acciones y recursos en materia tributaria tomo I, 5a ed.- Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2020, pág. 195).

[5] Al respecto cabe referir que la norma citada 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 actual Agencia de Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA).

[6] Cnf. art. 263 C.F. t..o. 2025.

[7] Gamberg, Guillermina y Ruetti, Germán J., "Los "mal" llamados anticipos en el impuesto sobre los ingresos brutos y su tratamiento en materia de prescripción y evasión tributaria", La Ley.

[8] El art. 81 del C.F. t.o. 2025 establece que "[e]l término de la prescripción de la acción para repetir comenzará a correr desde el 1° de enero siguiente al año en que venció el período fiscal, si se repiten pagos o ingresos que se efectuaron a cuenta del mismo cuando aún no se había operado su vencimiento, o desde el 1° de enero siguiente al año de la fecha de cada pago o ingreso, en forma independiente para cada uno de ellos, si se repiten pagos o ingresos que se efectuaron con posterioridad a su vencimiento. Cuando la repetición comprende pagos e ingresos hechos por un mismo período fiscal antes y después de su

debe computarse el plazo de prescripción para incoar la acción de repetición en general– podría colegirse que el legislador local ha previsto la posibilidad de que se repitan pagos o ingresos efectuados a cuenta del período fiscal sin que haya operado aun el vencimiento de éste último[9].

Por lo demás, cabe también señalar que al respecto se ha considerado que el razonamiento de exigir que se haya integrado el periodo fiscal para repetir lo abonado en concepto de pagos a cuenta resulta lógico cuando lo que se pretende discutir es la cuantía de lo ingresado (abonado en exceso), mas no cuando la defensa se sustenta en un planteo de inconstitucionalidad, ya que en ese caso, no resultaría necesario esperar al cierre del ejercicio fiscal[10].

Ahora bien, otro argumento en contra de permitir el andamiento de la acción de repetición sobre anticipos se sustenta en la necesidad de evitar que se planteen dos acciones contrarias sobre una misma obligación tributaria, una otorgada al contribuyente para repetir el impuesto pagado y la otra al Fisco por lo no pagado[11].

Al respecto, cabe señalar que en el Fuero Contencioso de la Ciudad se dio un caso que reunió algunas de estas disyuntivas.

En efecto, en la causa "Pharmaceutical Research", la Sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario y de las Relaciones de Consumo (en adelante, CAyTyRC) tuvo que decidir acerca de la procedencia de una acción de repetición que había iniciado el contribuyente como consecuencia de una serie de retenciones en concepto de adelantos del ISIB, mientras que, en paralelo, se desarrollaba el procedimiento determinativo de la obligación fiscal que daría sustento al inicio –casi contemporáneo a la repetición– de una acción de impugnación.

Así, conforme se desprende de las constancias de la causa de consulta pública, "Pharmacautical Reaserch" había interpuesto reclamo administrativo previo de repetición, a los efectos de obtener la devolución de una serie de retenciones en concepto de ISIB a su juicio improcedentes, en tanto consideraba que su actividad se encontraba exenta por calificarla como exportación de servicios. Por su lado la Administración fiscal, a fin de verificar la existencia de deuda (cnf. art. 65 C.F. t.o. 2025), decidió iniciar un procedimiento de determinación de oficio abarcando los períodos objeto del reclamo.

Seguidamente, pocos meses más tarde el contribuyente interpuso acción de repetición ante la justicia local. Consideró que se había configurado la denegatoria tácita de su reclamo de repetición en sede administrativa y con sustento en lo dispuesto en el artículo 5 del CCAyT argumentó que encontraba expedita la vía judicial.

vencimiento, la prescripción comenzará a correr independientemente para unos y otros, y de acuerdo a las normas señaladas en el párrafo que precede. Por su parte, cabe también mencionar por la temática lo previsto en el art. 83 en cuanto prescribe que "[n]o obstante el modo de computar los plazos de prescripción a que se refiere el artículo precedente, la acción de repetición del contribuyente o responsable quedará expedita desde la fecha del pago".

[9] En este sentido, también lo ha interpretado el Dr. Patricio Urresti en el comentario al art. 81, en obra colectiva Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires comentado, 1a ed. - CABA, Editorial Jusbaires, 2023.

[10] Gabriel Gotlib, Valeria D'Alessandro y Sergio Mohadeb, "Procedimiento Tributario. Teoría y Práctica Para El Contribuyente, 1ra Ed, Errepar, pág. 24.

[11] Gabriel Gotlib, Valeria D'Alessandro y Sergio Mohadeb, "Procedimiento Tributario. Teoría y Práctica Para El Contribuyente, 1ra Ed, Errepar, pág. 24.

En paralelo, la Administración avanzó con el procedimiento de determinación. Impugnó las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente y fijó una diferencia a su favor, producto de recalificar la actividad de "Pharmacautical Reaserch" y gravar sus ingresos con una alícuota del 3%.

Volviendo a la repetición, radicada la causa y una vez firme la sentencia que tuvo por habilitada la instancia, el juez interviniente dictó sentencia propiciando el rechazo de la acción. Para así decidir, indicó –en lo sustancial– que a través del procedimiento de determinación de oficio, la Administración puso en discusión la existencia y alcance de la obligación fiscal que a su vez, servía de sustento para cuestionar la procedencia de las retenciones efectuadas al contribuyente, por lo que, luego de advertir que dicho procedimiento no se encontraba aún concluído ni firme, sentenció que correspondía rechazar la acción de repetición.

Apelada que fuere dicha decisión, la Cámara revocó la sentencia impugnada y ordenó se dicte un nuevo pronunciamiento. Así, al verificar que el contribuyente ya había iniciado la acción de impugnación en el Fuero local –que se encontraba radicada ante el juzgado de la primera instancia que había entendido en la repetición– la Sala I valoró que las circunstancias actuales de la causa, sobrevinientes a la decisión impugnada, obligaban a considerar que se dicte un nuevo pronunciamiento en simultáneo con el tratamiento de la impugnación, a efectos de evitar dictar sentencias contradictorias y respetar el derecho de defensa de las partes.

Al respecto, es posible apreciar que la decisión de la Cámara aparece como una solución acertada, a poco que se repare en la circunstancia de que en el caso, la resolución que consideró habilitada la instancia de la acción de repetición se encontraba firme. Asimismo, no es posible soslayar que las retenciones cuya repetición se pretendía poseen naturaleza de pagos a cuenta del tributo. En este entendimiento, un eventual pronunciamiento sobre el tema podría correr el riesgo de ocasionar una contradicción insalvable si, por ejemplo, en el marco de la repetición se declarara procedente la devolución de los importes reclamados y a la par, se confirmara la determinación de oficio en el entendimiento de que la actora no realizaba una actividad exenta.

II.B. Pago indebido y sin causa[12]

Seguidamente, cabe precisar que el Código Fiscal establece a su vez, que el pago efectuado sea "indebido y sin causa" (cnf. art. 65 C.F. t.o. 2025).

Al respecto, cuadra referir la norma parece exigir –a partir de la conjunción"y"– que la procedencia de la acción queda subordinada a la configuración de ambos presupuestos –que el pago sea indebido "y" sin causa–. Sin embargo, compartir dicha interpretación presentaría inconvenientes de tal magnitud que tornaría prácticamente inaplicable este remedio judicial.

En efecto, la cuestión se emparenta con el propio fundamento de la acción de repetición y el presupuesto de pago "indebido", que ha merecido numerosas críticas por parte de la doctrina.

Así se ha dicho[13] que el pago es un acto jurídico por el cual se cancela una obligación y que posee una serie de elementos, como ser el sujeto (*accipiens* y *solvens*), el objeto y la causa (fuente de la deuda). No obstante ello, el pago "indebido" sería aquel en el que no se ha verificado alguno de esos

[12] Cnf. art. 65 C.F. t.o. 2025.

[13] Gabriel Gotlib, Valeria D'Alessandro y Sergio Mohadeb, "Procedimiento Tributario. Teoría y Práctica Para El Contribuyente, 1ra Ed, Errepar, pág. 24.

elementos y por tanto, carece del carácter de "pago".

En virtud de esta posición es que se ha ensayado que lo correcto sería determinar que la procedencia de la acción de repetición se encuentre subordinada a la existencia de un pago sin causa, es decir, aquel que por ejemplo, tuvo como fuente un acto que contenía error en los antecedentes fácticos o jurídicos que le sirvieron de fundamento (verbigracia una D.O. que concluya en una incorrecta subsunción de los hechos acaecidos propiciando la configuración del hecho imponible de un determinado tributo, una interpretación analógica por parte del Fisco, un acto que se aparte de los límites constitucionales que asisten a los contribuyentes, etc).

Sentado ello, cabe destacar que la jurisprudencia del Fuero Contencioso local ha invalidado pagos efectuados por los contribuyentes en los casos en los que se comprobó que estos resultaron incausados a raíz de la vigencia de una exención[14], o que no resultaban ingresos alcanzados o computables dentro de la base imponible del impuesto[15], o por carecer de sustento territorial[16], por mencionar algunos ejemplos.

II.C. Plazo de prescripción

En otro orden, otro punto a considerar es que el ordenamiento jurídico de la Ciudad exige que la acción de repetición sea interpuesta dentro del plazo de prescripción que a tales efectos, fijan los artículos 75 y 81 del Código Fiscal (t.o. 2025).

Así, mientras que la primera de las normas citadas establece que la acción de repetición prescribe por el transcurso del término de cinco (5) años, el artículo 81 fija el modo en que debe comenzar a computarse el citado plazo.

No obstante ello, debe tenerse presente que de acuerdo a la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante, CSJN) en el precedente "Bruno, Juan Carlos"[17], el plazo de prescripción para estos supuestos debe regirse por las normas de fondo, más específicamente por el artículo 4023 del Código Civil que ordenaba un plazo de 10 años.

Amén de las discusiones que pudieran suscitarse con relación a la facultad de determinar el plazo de prescripción para estos supuestos, el Dr. Patricio Urresti señala que al entrar en vigencia el Código Civil y Comercial de la Nación (en adelante, CCyCN), el Código Fiscal porteño sintoniza con el plazo quinquenal genérico que establece el citado CCyCN en el art. 2560[18]. Asimismo, con relación al modo en que debe computarse dicho plazo, el citado autor agrega que si bien el artículo 81 del Codigo Fiscal se aparta de la solución adoptada en la legislación de fondo, el criterio sentado en la norma local no genera un agravio para los contribuyentes o responsables, ya que resulta más beneficioso[19], al postergar el inicio de su cómputo al 1° de enero del año siguiente del que venció el período fiscal o del de la

[14] Cámara Cont. Adm. y Trib. y Rel. Con., Sala I, *in re* "Vivian Hnos S.A.C.I.F. c/ GCBA s/ repetición (art. 457 CCAYT)", Exp. 19190/2005-0, sentencia de mayo de 2019.

[15] Cámara Cont. Adm. y Trib. y Rel. Con., Sala III *in re* "HP Financial Services Argentina SRL c/ GCBA s/ Impugnación de actos administrativos" Exp. 4922/2017-0, sentencia del 28/02/2023;

[16] Cámara Cont. Adm. y Trib. y Rel. Con., Sala II, in re "Hewlett Packard Argentina SRL contra GCBA sobre impugnación de actos administrativos", Exp. 14226/2015-0, sentencia del 29/12/2023.

[17] CSJN, *in re* "Bruno Juan Carlos c/ Provincia de Buenos Aires s/ acción de inconstitucionalidad", sentencia del 6 de octubre de 2009.

[18] Urresti, Patricio, Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires comentado, 1a ed. - CABA, Editorial Jusbaires, 2023, pág. 459.

[19] Urresti, Patricio, Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires comentado, 1a ed. - CABA, Editorial Jusbaires, 2023, pág. 482/483.

fecha de cada pago o ingreso, según corresponda.

II.D. Trámite de habilitación de la instancia judicial.

Finalmente, en el caso de configurarse los presupuestos previamente mencionados (verbigracia (i) pago efectuado en exceso o sin causa y, (ii) que no haya operado el plazo de prescripción), el contribuyente que pretenda interponer acción de repetición, deberá completar el trámite de habilitación de la instancia para acceder a la jurisdicción.

Con relación a ello, cabe destacar que amén de antiguas discusiones[20], la actual redacción del artículo 65 del C.F. t.o. 2025 establece que los "...contribuyentes y responsables *deberán* interponer ante la Dirección General de Rentas *reclamo de repetición* de los tributos, cuando consideren que el pago ha sido indebido y sin causa".

Al respecto, fácil es advertir que a diferencia de lo prescripto en el ordenamiento jurídico nacional –que reserva el requisito del reclamo administrativo previo para aquellos casos en los que se haya ingresado el tributo de forma espontánea– el Código Fiscal de la CABA no efectúa esta distinción.

Sin embargo, tal como señala el Dr. Albornoz, la jurisprudencia del fuero local ha sostenido la innecesariedad del reclamo administrativo ante el pago del tributo liquidado por la Administración, introduciendo así, por vía pretoriana en el ámbito local el tradicional distingo entre pago espontáneo y pago a requerimiento[21].

Lo expuesto precedentemente debe también completarse con la doctrina o principio del ritualismo inutil, contemplado en el art. 5 del CCAyT[22]. Al respecto, el Dr. Patricio Urresti[23] con gran nivel de detalle ha sintetizado diferentes argumentos –presentes en la jurisprudencia del fuero local– que han funcionado como fundamento para aceptar la aplicación de este principio.

Así, a modo de enumeración mencionó (i) los casos en los que "...el fundamento de la repetición radica en la inconstitucionalidad de las normas aplicables, en virtud de la imposibilidad de que la Administración ejerza un control negativo de constitucionalidad"; (ii) casos en los que se verificaba el principio de inderogabilidad singular de los reglamentos; (iii) casos en los que en el marco de un procedimiento de determinación de oficio por períodos fiscales anteriores el contribuyente transitó infructuosamente la vía administrativa respecto de aquellos períodos, en tanto "...resultaría un ritualismo inútil exigirle que recorra nuevamente dicha vía con relación a los períodos que no fueron objeto de ajuste, pero que, siguiendo el criterio del acto determinativo, también fueron abonados bajo protesto"; (iv) casos de repetición de saldos a favor en el ISIB, en los que se sostuvo que "...frente al daño progresivo que produce la acumulación de retenciones en exceso, con motivo del sistema de recaudación en la fuente que se le aplicaba al contribuyente desde larga data, exigirle el tránsito por la vía administrativa significaría un excesivo ritualismo, que torna aplicable lo previsto en el artículo 5 del Código CAyT".

[20] Albornoz, Juan José, "El instituto de repetición de tributos en la Ciudad de Buenos Aires. Su interpretación y sistematización jurisprudencial".

[21] Albornoz, Juan José, "El instituto de repetición de tributos en la Ciudad de Buenos Aires. Su interpretación y sistematización jurisprudencial".

[22] Art. 5 CCAyT. No es necesario agotar la instancia administrativa cuando mediare una clara conducta de la autoridad administrativa que haga presumir la ineficacia cierta de acudir a dicha instancia.

[23] Urresti, Patricio, Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires comentado, 1a ed. - CABA, Editorial Jusbaires, 2023, pág. 348/350.

Seguidamente, cabe referir que a los efectos de determinar con qué plazo cuenta el Fisco para resolver el reclamo de repetición interpuesto, corresponde acudir, por aplicación supletoria a las previsiones de la Ley de Procedimientos Administrativos de la Ciudad (Decreto Nº 1510/GCABA/97)[24].

La Ley de Procedimientos Administrativos de la Ciudad establece que "...si las normas especiales no previeran un plazo determinado para el pronunciamiento, este no podrá exceder de sesenta días; vencido el plazo que corresponda, el interesado requerirá pronto despacho y si transcurrieren otros treinta días sin producirse dicha resolución se considerará que hay silencio de la Administración" (art. 10).

A lo expuesto, debe agregarse que el CCAyT establece de igual modo que "(...) Si las normas especiales no previeron un plazo determinado para el pronunciamiento [de la Administración], éste no puede exceder de sesenta días. Vencido el plazo que corresponda, el interesado puede requerir pronto despacho y si transcurrieren otros treinta días sin producirse dicha resolución, se considera que hay silencio de la Administración". (art. 8).

De este modo, de configurarse un supuesto de silencio de la Administración, el Código Contencioso resuelve que éste podrá ser interpretado como negativo, a menos que exista disposición expresa que acuerde al silencio de la Administración un sentido positivo.

Esta circunstancia proyecta distintos efectos sobre el plazo de caducidad para interponer la acción judicial. Así, en los casos en los que se configure un supuesto de denegatoria tácita, el Código establece que la demanda judicial podrá interponerse en cualquier momento, sin perjuicio de los plazos de prescripción (art. 7 *in fine*). Así también lo ha entendido la jurisprudencia local[25].

Finalmente, resta agregar que en algunos casos, los contribuyentes optan por interponer un amparo por mora para forzar un pronunciamiento por parte de la Administración[26].

Ahora bien, otro interrogante que se suscita con relación al procedimiento de habilitación de instancia en el caso de un pago espontáneo, es si contra el rechazo del reclamo administrativo previo corresponde –o no– instar los recursos administrativos previstos en los artículos 150 y 151 del Código Fiscal t.o. 2025 para agotar la instancia administrativa.

Al respecto cabe tener presente que el artículo 150 establece que "[c]ontra las resoluciones que dicta la Dirección General, determinando de oficio el Impuesto sobre los Ingresos Brutos o el Impuesto de Sellos o imponiendo sanciones respecto de cualquier tributo, o *decidiendo reclamos de repetición* o de compensación (...) los contribuyentes o responsables pueden interponer dentro de los quince (15) días de notificados recurso de reconsideración, con efecto suspensivo sobre la intimación de pago, el que debe ser fundado al momento de su presentación y es resuelto por el Director General". Por su parte, el art. 151 regula lo concerniente al recurso jerárquico,

[24] Art. 3 C.F. t.o. 2025.

[25] Cámara Cont. Adm. y Trib. y Rel. Con., Sala I *in re* "Playas Subterráneas S.A. c/ GCBA s/ Repetición", Exp. 17736/2019-0, sentencia del 14/09/2022. Consultar asimismo, el dictamen del Sr. Fiscal ante la primera instancia de fecha 28/06/2021.

[26] Cámara Cont. Adm. y Trib. y Rel. Con., Sala I *in re* "Unitan SAICA c/AGIP y otros s/Amparo por mora" Exp. 5332/2019-0, sentencia del 18/05/2020; Sala IV *in re* "Gentos S.A. c/GCBA s/Amparo por mora" Exp. 24378/2019-0 sentencia del 15/04/2021; Sala IV *in re* "ALZ Nutrientes S.A. c/GCBA s/ Amparo por mora" Exp. 8088/2019-0, 14/09/2021, por citar algunos.

el que conforme a la citada normativa puede interponerse sin haberse deducido previamente el recurso de reconsideración –en cuyo caso el plazo para impetrarlo es el previsto para éste último– y la resolución que se dicte en consecuencia agota la instancia administrativa.

De este modo, se ha sostenido que, aun cuando resulte cuestionable desde la perspectiva del derecho a la tutela judicial efectiva, en los casos en que se haya interpuesto reclamo administrativo previo, el Código Fiscal local exige agotar la instancia administrativa, requisito que se cumple con la desestimación del recurso jerárquico[27].

No obstante lo dicho hasta aquí, en ocasiones el ordenamiento local no prevé reglas nítidas en lo que refiere al procedimiento de habilitación de la instancia.

Esta situación se verifica especialmente en los casos en los que, lo que se pretende repetir, se ingresó por ejemplo con motivo de una determinación de oficio firme. A continuación, por su trascendencia corresponde referirse a algunos pronunciamientos judiciales que tuvieron como centro de la discusión el tema del presente apartado.

En esta línea debe mencionarse en primer lugar el fallo "Bank Boston"[28]. En el caso, contra la determinación de oficio sobre base cierta que practicó el Fisco local, el contribuyente interpuso recurso de reconsideración y luego jerárquico, el que fue rechazado mediante la Resolución nro. 243/AGIP/2009. Con posterioridad, respecto del importe reclamado en la última resolución –que había sido previamente reducido al acogerse favorablemente el recurso de reconsideración– Bank Boston obtuvo la concesión de un plan de facilidades de pago, en función del que abonó un anticipo del 35% del total refinanciado y tres de las 120 cuotas pactadas para el saldo. A continuación, el contribuyente interpuso acción de repetición a los efectos de obtener la devolución de lo ingresado en consecuencia del plan de facilidades de pago.

Según se desprende del relato de hechos, el GCBA interpuso como defensa la excepción de inhabilidad de instancia, en la inteligencia de que la acción de repetición no resultaba procedente toda vez que a su juicio la deuda se encontraba firme, como consecuencia del rechazo del recurso jerárquico y del transcurso del plazo de 90 días de caducidad para promover acción judicial previsto en el CCAyT sin que el contribuyente hubiera incoado demanda a tales efectos.

El voto mayoritario hizo lugar al recurso de inconstitucionalidad promovido por Bank Boston y revocaron la sentencia de Cámara que había rechazado la acción.

El voto del Dr. Casás resulta ilustrativo a los efectos de entender el tema.

En efecto, el citado magistrado entendió en primer lugar que en el caso, al tratarse de un pago a requerimiento, el Fisco ya había tomado postura sobre la deuda fiscal, por lo que a los efectos de tener por habilitada la instancia judicial de la repetición, no resultaba necesario interponer reclamo administrativo previo. Sostuvo que tampoco operaba plazo caducidad alguno para la interposición de la acción judicial, salvo el plazo de prescripción

[27] Urresti, Patricio, Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires comentado, 1a ed. - CABA, Editorial Jusbaires, 2023, pág. 356. De igual modo, el autor citado menciona que en estos casos también debe cumplirse con el plazo de caducidad de 90 días previsto en el art. 7 del CCAyT para instar la acción judicial (pág. 357).

[28] Bank Boston NA c/ GCBA s/ repetición (art 457 CCAyT) s/ recurso de apelación ordinario concedido, sentencia del 23/12/2015.

con que contaba el contribuyente para repetir.

En otras palabras, Casás enfatizó que "...de los términos expresos de la normativa previamente transcripta surge claramente que, cuando se trata de pagos a requerimiento, los requisitos básicos de la acción de repetición son el pago del tributo y que el ingreso haya sido indebido y sin causa, por lo cual no corresponde incorporar pretorianamente ninguna otra exigencia adicional para el andamiento de la acción, en tanto la repetición sólo se dirige a la restitución de sumas indebidamente abonadas, precedidas por un requerimiento tributario" y que no podía válidamente sostenerse que la vía de la repetición se encontraba ocluida por una suerte de cosa juzgada administrativa resultante de no haber agotado la instancia en dicha esfera en la impugnación de acto de determinación o no haber promovido acción judicial de impugnación dentro del plazo de caducidad que establece el CCAyT.

Por su parte, los jueces Francisco Lozano y Marta Paz también propiciaron, por sus argumentos, la procedencia de la acción.

La doctrina jurisprudencial sentada en el precedente "Bank Boston" tuvo proyección en algunos pronunciamientos de Cámara[29], aunque en otros casos, se decidió que en virtud de las particularidades que rodearon dicho pronunciamiento, correspondía apartarse de la solución allí propiciada[30].

Seguidamente, cabe mencionar la causa "IGT Argentina c/GCBA s/Repetición"[31], en donde se examinó la procedencia de una acción de repetición que el contribuyente había incoado con motivo de obtener la devolución de los importes que ingresó en concepto de ISIB, en virtud de una determinación de oficio ejecutada judicialmente.

Según se desprende de las constancias de la causa de consulta pública, el GCBA se habia opuesto al progreso de la acción de repetición al entender que la deuda se encontraba firme y era insuceptible de ser revisada judicialmente en tanto la resolución mediante la que se rechazó el recurso de reconsideración interpuesto por IGT, no había sido recurrido en tiempo oportuno.

Sin embargo, a raíz de la ejecución fiscal acompañada *ad effectum videndi* en la citada causa, se comprobó que la actora había cancelado la totalidad de la deuda con intereses y costas, y pretendía en consecuencia repetir los montos así ingresados en los términos del entonces art. 457[32] del CCAyT.

Al respecto, se argumentó a favor de la procedencia de la habilitación de instancia que a diferencia de lo que sucedía en otras legislaciones, las normas locales no contenían una limitación expresa que impida acceder a la instancia judicial en estos casos.

Asimismo, siguiendo la jurisprudencia del citado precedente "Bank Boston" se arguyó que "...el juicio de repetición de un tributo y

[29] Cámara Cont. Adm. y Trib. y Rel. Con., Sala I *in re* "Yara Argentina S.A. c/GCBA s/Repetición", sentencia del 19/12/2017. Cámara Cont. Adm. y Trib. y Rel. Con., voto en disidencia del Dr. Carlos F. Balbín *in re* "Automóvil Club Argentino c/GCBA s/Repetición" Exp. 63819/2015-0, sentencia del 18/08/2020.

[30] Cámara Cont. Adm. y Trib. y Rel. Con., Sala II in re "Village Cinemas S.A. c/GCBA s/repetición, Exp. C64274-2013/0, sentencia de abril de 2017.

[31] Cámara Cont. Adm. y Trib. y Rel. Con., Sala III *in re* "IGT Argentina c/GCBA s/repetición" Exp. 911/2016-0, sentencia de abril de 2019.

[32] El actual art. 459 del CCAyT establece que en los casos de sentencias dictadas en los juicios de ejecución fiscal por cobro de tributos, la acción de repetición sólo puede deducirse una vez satisfecho el tributo adeudado, accesorios y costas.

la acción de impugnación del acto de determinación de aquél persiguen objetos diferentes. En el primer caso, se busca obtener la devolución de sumas que se consideran pagadas indebidamente; en el segundo, se procura una declaración de invalidez del acto cuestionado. Desde luego, ambos aspectos se hallan estrechamente vinculados, pero son distintos y perfectamente disociables. Por ello, no es posible trasladar las causales de inadmisibilidad que podrían postularse respecto de una acción de nulidad de un acto administrativo, a la acción de repetición"[33].

La Sala III desestimó el recurso de apelación interpuesto por el GCBA contra la decisión de la primera instancia que había rechazado la excepción de inhabilidad de instancia .

Al respecto cabe señalar que esta decisión se encuentra firme, a partir del rechazo del recurso de queja deducido por el GCBA, contra la denegatoria del de inconstitucionalidad que interpuso contra la decisión de la referida Sala[34]. Sin embargo, no es posible soslayar que el voto de la mayoría fundamentó su rechazo en la ausencia del requisito de sentencia definitiva establecido por el art. 26 de la ley n° 402. Se agregó en este sentido que tampoco se había logrado demostrar la existencia de un agravio de imposible reparación ulterior que equipare el pronunciamiento impugnado a una sentencia definitiva, ya que la decisión de la Sala, que rechazó la excepción de inadmisibilidad de la instancia, no había puesto fin al pleito ni tampoco frustró su continuación.

No obstante, el voto en disidencia del juez Francisco Lozano, dejó expuesto que las resoluciones que rechazan una excepción de habilitación de instancia deben ser equiparadas a definitivas y que en el caso, el GCBA habia logrado demostrar un agravio constitucional por cuanto a su juicio "[l]a afirmación del *a quo* según la cual para repetir la ley solo exige que el pago se haya efectuado y que no haya operado la prescripción no se hace cargo de que para hacer lugar a la pretensión de repetir es necesario establecer que se ha pagado lo que no se debía, lo cual, en el caso de haber cancelado una DO firme supone acudir a un procedimiento que posibilite revisarla. Ese procedimiento no aparece previsto por el CF".

En efecto, en dicha oportunidad el citado magistrado sostuvo que "…cuando una determinación de oficio adquiere firmeza, ello obsta al progreso de una demanda de repetición, en cuanto esa firmeza supone haber abandonado una vía de control jurisdiccional específicamente diseñada por el legislador…" y aclaró que en esta oportunidad, el contribuyente no ha podido desvirtuar la firmeza del acto administrativo atacado, ni tampoco encontrarse en una situación similar a la que tuvo lugar en el precedente "Bank Boston"[35].

[33] Dictamen nro. 474-2017, Fiscalía 1ra Inst. CayT 4, en autos "IGT Argentina c/GCBA s/repetición" de fecha 1 de agosto de 2017.

[34] TSJCABA, *in re* Expte. n° 17203/19 "GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: IGT Argentina c/ GCBA s/ repetición", sentencia del 09 de febrero del 2022.

[35] Ese principio no varía cuando la vía queda abandonada mediando circunstancias (novación de la obligación, plan de facilidades sin reconocimiento de la deuda o renuncia a la controversia, por ejemplo) en que el Fisco genera una nueva situación que absorbe la materia controvertida en el marco de la determinación de oficio y cuyo debate puede ser estimado como conducente al examen efectivo del derecho objeto del procedimiento abandonado (cfr. mi voto en el expte. n° 9989/13 "Bank Boston NA c. GCBA s. Repetición (Art. 457 CCAyT) s. Recurso de apelación ordinario concedido", sentencia del 23 de diciembre de 2015).

III. Tasa de interés.

Finalmente otro aspecto relevante en lo que concierne a la acción objeto de examen, resulta lo relativo a la tasa de interés aplicable para la devolución de los montos ingresados sin causa.

Al respecto, cabe tener presente que el Código Fiscal prevé que los importes objeto de reintegro "...devengarán el interés mensual que corresponda (...) a partir de la interposición del reclamo de repetición o compensación" (art. 68 C.F. t.o. 2025).

Así las cosas, en diciembre del año 2003 la entonces Secretaría de Hacienda y Finanzas del GCBA dictó la resolución 4151-SHyF-2003,[36] por medio de la cual fijó en 0.50% mensual la tasa de interés para los casos de repetición, reintegro o compensación de saldos a favor del contribuyente.

En contraposición, las tasas de interés resarcitorio y punitorio a favor del Fisco (art. 56 y 57 C.F. t.o. 2025) resultan considerablemente más elevadas[37].

En la actualidad, son numerosos los precedentes en los que los jueces del Fuero Contencioso deciden apartarse de la tasa de interés prevista en la citada resolución, declarar su inconstitucionalidad –incluso de oficio– y promover la aplicación de la tasa de interés prevista en el plenario de Cámara "Eiben".

En esta línea, puede mencionarse un pronunciamiento reciente en el que la declaración de oficio de inconstitucionalidad de la resolución 4151-SHyF-2003, adquirió firmeza en atención al rechazo por parte del TSJCABA del recurso de inconstitucionalidad que contra la citada decisión había interpuesto el Gobierno de la Ciudad[38].

IV. Colofón

En el presente documento se ha propuesto abordar algunos aspectos problemáticos del andamiento de la acción de repetición en la Ciudad.

Si bien las estadísticas locales informan que se trata de una vía poco utilizada en el plano jurisdiccional local[39], lo cierto es que se ha empezado a avizorar su acumulación con otras pretensiones declarativas o impugnatorias, producto –posiblemente– del cese del efecto suspensivo con el que se garantiza la discusión en sede administrativa de las obligaciones fiscales o la denegatoria de una tutela cautelar que impida el inicio de una ejecución fiscal.

Es por ello que espero que el presente artículo resulte de utilidad para todos aquellos que pretendan ejecutar esta acción ante las instancias judiciales de la Ciudad de Buenos Aires.

[36] BOCBA: 9/1/2004.

[37] De acuerdo a lo establecido en los artículos 12 y 13 de la Res. N°4323/MHFGC/22 y su modificatoria Res. N° 4490/MHFGC/22, las tasas son las siguientes: Primer semestre de 2025 (enero-junio) Tasa de Interés Resarcitorios Mensual = 3,57933 %. Tasa de Interés Punitorios Mensual = 5,36900 %.

[38] TSJCABA, in re "Durantini de Albarracin Marta c/ GCBA s/ Repetición", Exp. 39783/2010-0, sentencia del 26/12/2024.

[39] Disponible en https://consejo.jusbaires.gob.ar/institucional/organigrama/oficina-de-estadisticas/estadisticas/.

LA INAPELABILIDAD POR EL MONTO EN LOS JUICIOS DE EJECUCIÓN FISCAL DE TRIBUTOS Y OTRAS OBLIGACIONES DE NATURALEZA NO SANCIONATORIA EN EL FUERO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO DE LA CIUDAD DE BUENOS AIRES

Pablo Levinis

I. Introducción

El objeto del presente artículo es reseñar la jurisprudencia actual del fuero Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires respecto de a) la aplicabilidad y b) la aplicación del artículo 458 del Código Contencioso Administrativo y Tributario (en adelante, CCAyT, texto consolidado según ley 6764) en cuanto regula la inapelabilidad por el monto de las sentencias dictadas en juicios de ejecución fiscal de tributos y otras obligaciones de naturaleza no sancionatoria/penal[1].

El artículo 458 del CCAyT dispone que "*...La sentencia es apelable cuando el monto reclamado en el juicio de ejecución fiscal sea superior al que establezca la reglamentación que dicte el Consejo de la Magistratura*". El Consejo de la Magistratura fijó el monto actual ($270.000) en la resolución CM 164/2022, del 12 de agosto de 2022 (publicada en el Boletín Oficial de la Ciudad de Buenos Aires el 25 de agosto de 2022). La resolución no indica, a diferencia de todas las resoluciones anteriores, que la suma sea en concepto de capital, pero entendemos que lo es, dado que de sus considerandos surge que la mayoría de los consejeros coincidió con la opinión de la Comisión de Administración, Gestión y Modernización Judicial en el sentido de "*actualizar*" el monto ($90.000) fijado en la resolución CM 18/2017, del 15 de marzo de 2017, no de modificar dicho criterio (capital *versus* total reclamado), punto sobre el que aquella no se expresó.

Si bien no es el fin principal de este trabajo, cabría preguntarse brevemente sobre la constitucionalidad de esta regulación de la inapelabilidad por el monto.

Conforme lo dispuesto en los artículos 80, inciso 1; 81, inciso 2; 107 y concordantes de la Constitución de la Ciudad, la Legislatura es el órgano facultado para a) organizar el Poder Judicial, dentro de los límites de sus artículos 106 a 126 y de los artículos 116 y 129 de la Constitución Nacional, lo que implica establecer la competencia de los tribunales de la Ciudad (excepto la del Tribunal Superior de Justicia, fijada en su artículo 113) y b) dictar los códigos procesales.

Por otra parte, el artículo 84 de la Constitución de la Ciudad prohíbe la delegación legislativa, aunque la delegación impropia, según fuera definida por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación a partir del caso "*A. M. Delfino y Cía. apela multa impuesta por Prefectura Marítima*", *Fallos*: 148:430, sentencia del 20 de junio de 1927, no es ajena a la institucionalidad de la Ciudad ni a la jurisprudencia de su Poder Judicial (cfr., por ejemplo, Tribunal Superior de Justicia en "*Unión Cívica Radical c/ GCBA s/ Electoral – otros*", expediente 11756, sentencia del 23 de enero de 2015 y todas sus citas).

Entendemos que el artículo 458 del CCAyT es contrario a la Constitución de la Ciudad y a esa doctrina, porque atribuye al Consejo de la Magistratura una facultad

[1] El trabajo no describe especialmente los precedentes referidos a la aplicabilidad de la inapelabilidad por el monto en los juicios de ejecución fiscal de multas, tributarias o no.

(que, por lo demás, no podría fundarse en el artículo 116, inciso 3 de la Constitución de la Ciudad -"*...Dictar los reglamentos internos del Poder Judicial*"-) fijando una política legislativa de casi total generalidad para establecer la competencia de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario ("*...el monto reclamado en el juicio de ejecución fiscal sea superior a...*" una suma, sin disponer parámetros para fijarla) que, correlativamente, permite una total discrecionalidad para ejercerla.

Sentado lo anterior y recapitulando, el fin del presente artículo es destacar las distintas posiciones en las cuatro salas de la Cámara y en el Tribunal Superior de Justicia respecto de a.1) el tipo de decisión alcanzada por la inapelabilidad por el monto; a.2) la incidencia del artículo 221 del CCAyT (de la reforma del ex artículo 219 del CCAyT por el artículo 1 de la ley 5931) o de la naturaleza de la cuestión apelada en la aplicabilidad de la inapelabilidad por el monto y b) la aplicación en el tiempo de los cambios de los montos.

Diferentes posturas que justificarían que la Legislatura (idealmente) y/o el Consejo de la Magistratura regularan claramente cada uno de estos puntos para realizar el principio de certeza contenido en el artículo 51 de la Constitución de la Ciudad.

II. El tipo de decisión alcanzada por la inapelabilidad por el monto

Las cuatro salas de la Cámara -la sala IV por mayoría- y el Tribunal Superior de Justicia -por mayoría-[2] han interpretado ampliamente la palabra "*sentencia*" en el artículo 458 del CCAyT, considerando que todas las decisiones dictadas en juicios de ejecución fiscal están alcanzadas por la inapelabilidad por el monto. En la sala IV, la jueza Macchiavelli Agrelo ha interpretado dicha palabra literal y restrictivamente, teniendo en cuenta que la doble instancia sería la regla y la inapelabilidad la excepción, entendiendo que solo las sentencias que ponen fin a los juicios de

[2] Cfr., por ejemplo, TSJ en "*GCBA s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en GCBA c/ Malabia 2497 SRL s/ ejecución fiscal*", expediente 15878, sentencia del 14 de mayo de 2020 -revocando una sentencia que había rechazado un juicio de ejecución fiscal fundada en la imposibilidad de notificar la demanda después de muchos años-; "*GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en GCBA c/ Coppola, Federico -suc- s/ ejecución fiscal*", expediente 18111, sentencia del 20 de octubre de 2021 -revocando una sentencia que había declarado la caducidad de la instancia en un juicio de ejecución fiscal-; "*GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en GCBA c/ Castelucci, María Laura s/ ejecución fiscal*", expediente 256874, sentencia del 12 de octubre de 2022 -revocando una providencia que había rechazado ordenar un embargo general de fondos y valores a través del Sistema de Oficios Judiciales, SOJ- (en el mismo sentido, "*GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en GCBA c/ Suárez, Juan Pablo s/ ejecución fiscal*", expediente 170043, sentencia del 30 de agosto de 2023 y "*GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en GCBA c/ González Funes, Matías Emanuel s/ ejecución fiscal*", expediente 405033, sentencia del 13 de septiembre de 2023) y "*GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en GCBA c/ Varone, Claudio s/ ejecución fiscal*", expediente 196466, sentencia del 13 de diciembre de 2023 -revocando una sentencia que había archivado un juicio de ejecución fiscal fundada en la antieconomicidad de la tramitación del proceso por el bajo monto reclamado-, entre muchas otras.

ejecución fiscal están alcanzadas por la inapelabilidad por el monto[3][4].

Corresponde resaltar que conforme lo establecido en los artículos 223 del CCAyT y 58 de la ley 5134, las regulaciones de honorarios son apelables independientemente de su monto. La sala II ha discutido sobre la aplicabilidad de estas normas a la apelación de una decisión que difirió una regulación de honorarios hasta la aprobación de la liquidación. Los jueces Díaz y López Alfonsín consideraron que sí se aplicaban (aunque no trataron la cuestión expresamente) y el juez Juan Lima no, por lo que aplicó el artículo 458 del CCAyT[5].

III. La incidencia del artículo 221 del CCAyT (de la reforma del ex artículo 219 del CCAyT por el artículo 1 de la ley 5931) o de la naturaleza de la cuestión apelada en la aplicabilidad de la inapelabilidad por el monto

Las cuatro salas de la Cámara han entendido que la reforma del ex artículo 219 del CCAyT por el artículo 1 de la ley 5931 no tiene incidencia en la aplicabilidad de la inapelabilidad por el monto en los juicios de ejecución fiscal dado que ese artículo, que hoy dispone que "…*Cuando el valor cuestionado en el proceso no exceda de la suma de diez mil… unidades fijas y mientras no estén en tela de juicio prestaciones alimentarias, la apelación ante la Cámara estará sujeta a los mismos recaudos y límites que el recurso de inconstitucionalidad ante el Tribunal Superior de Justicia*"[6], solo se aplica a los demás juicios. El artículo 221 del CCAyT es una norma general y el artículo 458 del CCAyT una norma especial (principio de *lex specialis*) que, por lo demás, no fue modificada en el mismo sentido que la primera.

No obstante, también existe jurisprudencia de las salas de la Cámara en el sentido de que la inapelabilidad es inaplicable cuando: a) se trata de cuestiones de orden público, como las de competencia[7];

[3] Cfr., por ejemplo, CCAyT, sala IV en "*GCBA c/ Marcelo Rugna y Asociados SRL s/ incidente de queja por apelación denegada*", expediente INC 148529/2020-1, sentencia del 22 de junio de 2021, voto de la jueza Macchiavelli Agrelo, entre otras.

[4] Las dos primeras resoluciones del Consejo de la Magistratura que fijaron los montos de apelabilidad se referían a "*sentencias definitivas*" (resoluciones CM 149/1999 y 487/2004) y las cuatro siguientes a "*sentencias*" (resoluciones CM 669/2009; 427/2012; 127/2014 y 18/2017). La resolución CM 164/2022 se refiere a "…*para acceder a la segunda instancia*…".

[5] Cfr., CCAyT, sala II en "*GCBA c/ Bonito SACIFI s/ ejecución fiscal*", expediente EXP 365240/2022-0, sentencia del 13 de diciembre de 2024.

[6] Como señaló el juez Casás en su voto en TSJ en "*GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en Transportes Edar SA c/ GCBA s/ repetición*", expediente 15104, sentencia del 3 de octubre de 2018, "*La reforma… ha determinado que las juezas y los jueces de primera instancia del fuero contencioso administrativo y tributario no puedan ser -en juicios como el de autos* [se trataba de una repetición]*- el 'tribunal superior de la causa' respecto de ninguna cuestión constitucional. Ello es así dado que, ante la existencia de aquella, el recurso de apelación ante la Cámara… es procedente -lógicamente, circunscripto al caso constitucional- aun cuando el monto del proceso no supere la suma de diez mil unidades fijas ni el objeto de la discusión tenga naturaleza alimentaria*" (cfr., en el mismo sentido, "*GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en Lanusse Nolting, Mariano Alberto c/ GCBA s/ acción meramente declarativa*", expediente 8654, sentencia del 5 de julio de 2023, entre otras).

[7] Cfr., por ejemplo, CCAyT, sala I en "*GCBA s/ incidente de queja por apelación denegada*", expediente INC 12084/2019-1, sentencia del 13 de mayo de 2020 y todas sus citas; sala II en "*GCBA s/ incidente de queja por apelación denegada*", expediente INC 12451/2019-1, sentencia del 3 de febrero de 2022 y todas sus citas, voto de los jueces Díaz y López Alfonsín y sala III en "*GCBA s/ incidente de queja por apelación denegada*", expediente INC 12550/2019-1, sentencia del 7 de mayo de 2021 y todas sus citas.

b) los demandados alegan verosímilmente la inexistencia o inexigibilidad manifiestas de las deudas[8] o

c) los actores (el GCBA o un ente con personalidad jurídica) alegan verosímilmente la validez manifiesta de las boletas de deuda[9].

El Tribunal Superior de Justicia -por mayoría- ha considerado, igual que las cuatro salas de la Cámara, que el artículo 221 del CCAyT no tiene incidencia en la aplicabilidad de la inapelabilidad por el monto en los juicios de ejecución fiscal, por las mismas razones[10].

Sin embargo, el juez Lozano ha entendido que sí la tiene. A partir del precedente "*Malabia 2497 SRL*", citado en la nota al pie anterior, el magistrado ha sostenido que: a) el fin de la reforma del ex artículo 219 del CCAyT por el artículo 1 de la ley 5931 expresado por la Comisión de Justicia de la Legislatura fue "*...dar razonabilidad a los juicios que llegan al Máximo Tribunal de la Ciudad*";

b) aquella implicó que la Cámara debe intervenir antes siempre que el Tribunal Superior de Justicia pudiera hacerlo a través del recurso de inconstitucionalidad y

c) la falta de modificación del artículo 458 del CCAyT en el mismo sentido se fundaría en que no se plantearían habitualmente cuestiones constitucionales en los juicios de ejecución fiscal (por su naturaleza) pero, dada la generalidad del objetivo de la reforma y que cuando excepcionalmente sí se plantean, lo hacen igual que en los demás procesos, aquella podría relativizarse.

En consecuencia, para el juez Lozano, el régimen del artículo 221 del CCAyT se aplica a todos los procesos.

Por otra parte, la jueza Weinberg, a partir del caso "*Mecamed SRL*"[11], ha afirmado que la inapelabilidad es inaplicable cuando existe una cuestión que "*...trasciende el mero contenido económico o patrimonial discutido...*" en el juicio, porque el artículo 458 CCAyT (que debería interpretarse restrictivamente) limitaría la inapelabilidad por el monto sólo a dichos últimos casos.

[8] Cfr., por ejemplo, CCAyT, sala I en "*Viacart SA s/ incidente de queja por apelación denegada*", expediente INC 148079/2020-1, sentencia del 2 de agosto de 2023 y todas sus citas, voto de los jueces Schafrik y Mántaras; sala II en "*Facchinelli, Enrique Alberto c/ GCBA s/ queja por apelación denegada*", expediente EXP 121154/2021-0, sentencia del 24 de junio de 2021 y todas sus citas y sala III en "*Instituto de Asesoramiento Jurídico Argentino SA s/ incidente de queja por apelación denegada*", expediente INC 26815/2019-1, sentencia del 10 de diciembre de 2024, voto de la jueza Seijas.

[9] Cfr., por ejemplo, CCAyT, sala IV en "*Ente Único Regulador de los Servicios Públicos CABA c/ AESA, Aseo y Ecología SA - Fomento de Construcciones y Contratas SA s/ relación de consumo*", expediente EXP 6029/2019-0, sentencia del 10 de junio de 2022.

[10] Cfr., por ejemplo, TSJ en "*GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en GCBA c/ Malabia 2497 SRL s/ ejecución fiscal*", expediente 15878, sentencia del 14 de mayo de 2020 (particularmente, votos de los jueces De Langhe y Otamendi) y "*GCBA c/ Podliszewski, Oscar Mariano s/ ejecución fiscal*", expediente 8120, sentencia del 20 de marzo de 2024, entre muchas otras.

[11] Cfr. TSJ en "*GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en GCBA c/ Mecamed SRL s/ ejecución fiscal*", expediente 14545, sentencia del 21 de marzo de 2018, voto de la jueza Weinberg, entre muchas otras.

IV. La aplicación en el tiempo de los cambios de los montos

IV.A. El precedente "*Playacar SRL*" de la sala II

A partir de la reforma del ex artículo 219 del CCAyT por el artículo 1 de la ley 5931 la sala II reconsideró su criterio en cuanto a la aplicación en el tiempo de los cambios de los montos de apelabilidad en los juicios de ejecución fiscal. En el caso "*Playacar SRL*"[12], los jueces Díaz y Centanaro sostuvieron que: a) "*…el monto reclamado en el juicio de ejecución fiscal…*" es estático, porque es fijado por el actor en la demanda y el "*…que establezca la reglamentación que dicte el Consejo de la Magistratura*" es dinámico, porque es actualizado/actualizable discrecionalmente por este último (las citas corresponden al artículo 458 del CCAyT);

b) las resoluciones del Consejo de la Magistratura que fijan los montos tienen naturaleza procesal y, en la medida en que no indiquen lo contrario ni afecten hechos o actos realizados o relaciones/situaciones jurídicas agotadas, se aplican inmediatamente;

c) la demanda y la apelación son actos procesales autónomos que, una vez realizados, no pueden ser afectados por la aplicación inmediata de la nueva reglamentación del Consejo de la Magistratura y

d) lo señalado en a) y en c); el hecho de que el artículo 458 del CCAyT y las resoluciones del Consejo de la Magistratura vigente al momento de la interposición de la demanda (no, como hasta ese momento, conforme la vigente al momento de la interposición de la apelación).

El juez Juan Lima compartió el nuevo criterio a partir del precedente "*Granero*"[13]. El juez López Alfonsín también comparte el nuevo criterio[14].

A.1. Expansión a la sala I

La doctrina del caso "*Playacar SRL*" se expandió a la sala I a partir de los votos de la jueza Díaz (cabe destacar que la magistrada era titular en esa sala y subrogante en la sala II al tiempo del dictado del precedente, hoy es titular en esta última sala). Los jueces Schafrik, en el precedente "*Carda SA*"[15] y Balbín, en el precedente "*Santiere*"[16] compartieron el nuevo criterio, por sus fundamentos y por razones relacionadas con la inflación sufrida por nuestro país en los últimos años y la duración de los procesos. El juez Mántaras lo compartió a partir del caso "*ADGEM SA*"[17].

A.2. Expansión a la sala III

[12] Cfr. CCAyT, sala II en "*GCBA c/ Playacar SRL s/ ejecución fiscal*", expediente EJF 1153473/2012-0, sentencia del 19 de junio de 2018.

[13] Cfr. CCAyT, sala II en "*GCBA c/ Granero, Horacio Roberto s/ ejecución fiscal*", expediente EJF 531295/2002-0, sentencia del 5 de julio de 2019, voto del juez Juan Lima.

[14] Cfr. CCAyT, sala II en "*GCBA c/ Monteagudo, Emiliano Hernán s/ ejecución fiscal*", expediente EXP 191961/2023-0, sentencia del 27 de marzo de 2025.

[15] Cfr. CCAyT, sala I en "*GCBA c/ Carda SA s/ ejecución fiscal*", expediente EXP 771616/2016-0, sentencia del 22 de septiembre de 2019, voto de la jueza Schafrik.

[16] Cfr. CCAyT, sala I en "*GCBA c/ Santiere, José s/ ejecución fiscal*", expediente EJF 66276/2001-0, sentencia del 23 de septiembre de 2019, voto del juez Balbín.

[17] Cfr. CCAyT, sala I en "*GCBA c/ ADGEM SA s/ incidente de queja por apelación denegada*", expediente INC 117007/2020-1, sentencia del 27 de agosto de 2021.

Al igual que respecto de la sala I, la doctrina del precedente "*Playacar SRL*" se expandió a la sala III a partir de los votos del juez Centanaro (corresponde resaltar que el magistrado era subrogante en dicha sala y titular en la sala II al momento del dictado de la sentencia). El juez Zuleta compartió el nuevo criterio a partir del caso "*Unidad de Gestión Provincial de Programa Federal de Salud de Salta (PROFE)*"[18]. La jueza Seijas no lo hizo en ese precedente ni en el caso "*Erjoel SA*"[19], en que fundó ampliamente el mantenimiento de la doctrina anterior.

La magistrada afirmó, en resumen, que el criterio de que el monto de apelabilidad aplicable es el fijado en la reglamentación del Consejo de la Magistratura vigente al momento de la interposición de la apelación es el realmente coherente con: a) la aplicación inmediata de las nuevas normas procesales -salvo a los actos cumplidos que quedan firmes conforme la legislación anterior, por aplicación de los principios de preclusión o de cosa juzgada- y

b) con la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en cuanto a que nadie tiene un derecho adquirido al mantenimiento del orden jurídico ni a que los juicios en los que interviene tramiten conforme un procedimiento determinado.

En la actualidad, los jueces Zuleta y Corti comparten el nuevo criterio y la jueza Seijas el anterior[20].

A.3. La posición de la sala IV

La sala IV comparte el nuevo criterio[21].

IV.B. La postura del Tribunal Superior de Justicia

El Tribunal Superior de Justicia -por mayoría- tiene en cuenta el monto de apelabilidad fijado en la reglamentación del Consejo de la Magistratura vigente al momento de la interposición del recurso de inconstitucionalidad a fin de analizar si las decisiones dictadas por jueces de primera instancia en juicios de ejecución fiscal son inapelables por el monto y, en consecuencia, las del tribunal superior de la causa a los efectos del recurso de inconstitucionalidad[22][23].

[18] Cfr. CCAyT, sala III en "*GCBA c/ Unidad de Gestión Provincial del Programa Federal de Salud de Salta (PROFE) s/ ejecución de multas*", expediente EXP 175/2016-0, sentencia del 15 de junio de 2018, voto del juez Zuleta.

[19] Cfr. CCAyT, sala III en "*Erjoel SA s/ incidente de queja por apelación denegada*", expediente INC 132199/2001-1, sentencia del 28 de junio de 2018, voto de la jueza Seijas.

[20] Cfr. CCAyT, sala III en "*GCBA s/ incidente de queja por apelación denegada*", expediente INC 148705/2021-1, sentencia del 20 de febrero de 2024 y "*GCBA c/ Alonso, Nélida Marta s/ incidente de apelación - ejecución fiscal*", expediente INC 290496/2022-1, sentencia del 30 de diciembre de 2024, entre otras.

[21] Cfr. CCAyT, sala IV en "*GCBA c/ Medina Karina Amada s/ ejecución fiscal*", expediente EXP 496223/2020-0, sentencia del 11 de junio de 2021 y "*GCBA c/ Fernández, Pablo Daniel s/ ejecución de multas ley 1217*", expediente EXP 12004/2019-0, sentencia del 11 de febrero de 2025, entre otras.

[22] Cfr. TSJ en "*GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en GCBA c/ Federación de Círculos Católicos de Obreros y/o quien resulte responsable s/ ejecución fiscal*", expediente 1160979, sentencia del 18 de septiembre de 2024, entre otros.

[23] El criterio es consistente con el seguido en TSJ en "*GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en Murseli, Pablo Fabián c/ GCBA s/ impugnación de actos administrativos*", expediente 15345, sentencia del 18 de diciembre de 2018 -aplicación inmediata de la reforma del ex artículo 219 del CCAyT por el artículo 1 de la ley 5931 para el mismo análisis en un proceso ordinario- y

Entendemos que, dado que los plazos para apelar (5 días) y para interponer el recurso de inconstitucionalidad (10 días, en ambos casos, desde la notificación de la decisión) se superponen, durante los últimos 5 días del plazo para interponer el recurso de inconstitucionalidad se trataría propiamente de examinar si la inapelabilidad de la decisión (consolidada a la finalización del plazo para apelar) se mantiene.

V. Conclusiones

Consideramos que este trabajo ha cumplido el objeto propuesto en la Introducción. Confirmamos, también, la necesidad de que la Legislatura y/o el Consejo de la Magistratura regulen claramente cada uno de sus puntos para realizar los principios de certeza y de economía procesal.

"*DBAM y otro s/ queja por recurso de apelación ordinario denegado en DBAM y otros c/ Hospital de Agudos Penna y otros s/ responsabilidad médica*", expediente 44204/2016-4, sentencia del 21 de febrero de 2024 y todas sus citas, entre muchas otras -el valor disputado en último término, a los fines de la procedencia del recurso ordinario de apelación, debe superar el vigente al momento de su interposición-.

HERRAMIENTAS PROCESALES PARA PROTEGER LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES ANTE LA PERMANENTE GENERACIÓN DE SALDOS A FAVOR EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS.

Nicolás Nogueira Castellini

I. Objeto

En el presente trabajo, se analizan algunas de las herramientas procesales que los contribuyentes pueden utilizar para proteger sus derechos constitucionales ante las graves afectaciones que producen la reiterada generación de saldos a favor en materia del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (en adelante, el "IIBB") en el ámbito provincial.

En ese marco: (i) se realiza una breve descripción de la problemática actual y de las garantías constitucionales involucradas; (ii) se efectúa un análisis empírico que evidencia la gravedad del escenario y la situación de indefensión en la que habitualmente se coloca a los contribuyentes; (iii) se describen novedades recientes en el ámbito de la Justicia Federal con efectos respecto de determinados regímenes específicos de recaudación del IIBB; y (iv) se analizan las herramientas procesales que pueden utilizarse en instancia judicial en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires y de la provincia de Buenos Aires[1] para subsanar total o parcialmente los perjuicios que provoca la generación de los saldos a favor acumulados en el IIBB[2].

II. Problemática y breve resumen de los agravios constitucionales

Las retenciones, percepciones y/o recaudaciones del IIBB califican como pagos a cuenta o anticipos del futuro impuesto que los contribuyentes deben liquidar e ingresar. Al respecto, es importante recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante, la "CSJN") indicó que los anticipos deben guardar una razonable proporcionalidad con respecto al impuesto respecto del cual funcionan como pagos a cuenta y, más aún, nunca podrían superarlo. Esto es lógico. Si los anticipos o recaudaciones previas son pagos provisorios de un futuro impuesto, es razonable que sus valores sean proporcionales respecto de la suma de ese tributo pues, de lo contrario, no se trataría de anticipos, sino de impuestos autónomos.

En ese marco, debemos resaltar que la jurisprudencia reconoció la validez de la utilización de los regímenes de retención o percepción del IIBB con el objetivo de facilitar y fomentar la recaudación tributaria.

[1] De modo ciertamente arbitrario, se eligieron estas dos jurisdicciones en virtud de que existe un desarrollo jurisprudencial vinculado a la materia que habilita a la exposición de un análisis técnico y de vías procesales que empiezan a tomar cierto nivel de consolidación. Sin perjuicio de ello, existen otras jurisdicciones locales donde se observan graves problemáticas en la materia, como sería el caso de la provincia de Misiones, que requieren de una intervención urgente de las autoridades fiscales y judiciales para solucionar un escenario alarmante.

[2] Se aclara que en este artículo no se analizan las alternativas preventivas que los contribuyentes podrían aplicar con el objetivo de evitar o disminuir la generación de saldos a favor. Nos referimos, por ejemplo, a la posibilidad de no operar en determinadas jurisdicciones para impedir ser alcanzados con ciertos regímenes.

Sin embargo, a pesar de lo precedente, el funcionamiento concreto de los distintos regímenes de retención, percepción y/o recaudación evidencia que no se respeta la mencionada proporcionalidad o razonabilidad y que su aplicación produce la permanente generación de saldos a favor del IIBB que están desacoplados de la efectiva tributación de ese impuesto.

La problemática vinculada a la generación de saldos a favor en materia del IIBB lamentablemente se encuentra ampliamente reconocida e instalada en la realidad fiscal de nuestro país. A modo de ejemplo, puede citarse:

1. Un reciente informe de IERAL-Fundación Mediterránea que expone las siguientes conclusiones: (i) teniendo en cuenta tanto los tributos provinciales como los municipales, la provincia de Misiones presenta la mayor presión tributaria efectiva, seguida por las provincias de Tucumán y Buenos Aires y, si se considera a las jurisdicciones más pobladas, el *ranking* estaría encabezado por la provincias de Buenos Aires, la Ciudad de Buenos Aires y las provincias de Córdoba, Mendoza y Santa Fe; (ii) la presión tributaria en provincias aumentó un 54% entre 2000 y 2015, luego disminuyó un 4% entre 2015 y 2024, y aun exhibe un incremento del 48% entre 2000 y 2024 y (iii) el IIBB paso de representar el 1,9% del PBI en el año 2000 al 4,1% en el año 2024[3]. Dentro de los principales factores que producen el escenario descripto, se ubica la "*...implementación de onerosos sistemas de adelantos de impuestos (retenciones y percepciones adelantadas) a partir de múltiples subsistemas, que generan, especialmente en algunas jurisdicciones, importantes saldos a favor de los contribuyentes, que pueden durar muchos meses o permanecer en forma indefinida*...".

2. Una encuesta reciente releva que el IIBB es uno de los tributos que mayor problemática genera en el ámbito empresarial. Ello, entre otras cuestiones, como consecuencia de los graves y permanentes saldos a favor del IIBB que produce la aplicación no sistemática y superpuesta de distintos regímenes de retención, percepción o recaudación de ese tributo en las distintas jurisdicciones locales. En efecto, el 82% de los encuestados declaró poseer saldos a favor de magnitud acumulados en el IIBB[4].

3. Un informe de la Unión Industrial Argentina que, sobre una encuesta realizada a más de 100 empresas, indicó que: (i) las empresas acumulan graves saldos a favor del IIBB en jurisdicciones locales y, particularmente, en jurisdicciones donde no registran establecimientos; (ii) el 40% de las empresas encuestadas manifiestan que insume hasta un período de 12 meses la recuperación de los fondos acumulados; (iii) el 11,2% de las empresas encuestadas informan que requiere entre 12 y 36 meses esa restitución de fondos y (iv) el 10,8% de las empresas encuestadas califica de irrecuperables a los saldos a favor acumulados[5].

[3] Capello Marcelo, Cámpoli Nicolás y López Juan Manuel, "*Estudios Económicos-Evolución de la presión tributaria en provincial en el último cuarto de siglo*", IERAL-Fundación Mediterránea, Edición N° 2, 5 de febrero de 2025, https://www.ieral.org/images_db/noticias_archivos/4847-Presi%C3%B3n%20Fiscal.pdf.

[4] Ver https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ar/pdf/2025/encuesta-impuestos-24-25.pdf.

[5] Ver https://uia.org.ar/notas/los-saldos-a-favor-de-ingresos-brutos-ya-superan-los-500-millones-por-empresa/.

Ahora bien, el hecho de que se trate de una problemática lamentablemente instalada en el ámbito local, no debe conducir a su tolerancia o a la convicción de que no existen argumentos constitucionales para cuestionarla. En efecto, como se expone a modo de resumen, el escenario descripto evidencia la violación de múltiples garantías constitucionales.

1. El principio de legalidad tributaria determina que sólo una ley en sentido formal y material emanada del Poder Legislativo puede crear o derogar tributos o exenciones[6]. Al respecto, la CSJN se expidió en reiteradas oportunidades respecto a la importancia de este principio y declaró que el principio de legalidad no se limita únicamente a exigir que el tributo sea creado por ley, sino que también sus elementos esenciales, deban ser establecidos por una norma del mismo rango legal.

En los escenarios en los que se acumulan saldos a favor del IIBB, a partir de los ingresos coactivos originados en los regímenes de retención, percepción o recaudación, los contribuyentes ingresan tributos que exceden la medida de la obligación creada por la ley. Por ende, los fondos ingresados, dejan de funcionar como adelantos o anticipos del impuesto y, por lo tanto, se convierten en un nuevo tributo creado por una norma de menor rango jurídico y violatorio del principio constitucional de legalidad o reserva de ley[7]. Ello, como consecuencia, de que esos regímenes son creados por normas de menor rango jurídico.

En este sentido, por ejemplo, el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires (en adelante, el "TSJ") indicó que "*(t)oda prestación pública que se exija sistemáticamente por la Administración Fiscal, por encima del monto del tributo definido por el legislador que, en definitiva, se adeude, perdiendo su fundamento esencialmente impositivo para convertirse en un fenómeno exclusivamente financiero a partir de deudas inexistentes, importa alterar las bases éticas y jurídicas del derecho de recaudar, transfigurando, por medio de artilugios técnicos propios de alquimistas, la contribución común exigida por la ley a todos los ciudadanos para el levantamiento de las cargas públicas, en un verdadero despojo*"[8].

---

[6] CSJN, Fallos 316:2329; 318:1154; 319:3400; entre muchos otros.

[7] En este caso, se hizo referencia a la violación del principio de legalidad como consecuencia de que la acumulación permanente de saldos a favor, evidencia que, lejos de recaudar un anticipo del futuro impuesto, se están recaudando nuevos tributos vía regímenes que no fueron creados por una ley en sentido formal y material. Pero, además, la afectación a ese principio también se producen porque muchas veces los agentes de retención, percepción o recaudación son nombrados por normas que no revisten el carácter de leyes y/o tomando como sustento delegaciones legislativas inválidas.

[8] TSJ, "*Importadora y Exportadora de la Patagonia s/ queja por recurso de inconstitucionalidad*", sentencia del 12 de noviembre de 2008.
Siguiendo esa línea de razonamiento, el Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo, Tributario y de Relaciones de Consumo N° 3 de la Ciudad de Buenos Aires otorgó una medida cautelar autónoma a efectos de evitar las exacciones forzosas y desproporcionadas que sufría un contribuyente a través de los regímenes de recaudación. Allí, se sostuvo con contundencia que "*…cabe colegir que el interés público no se verá frustrado. Ello, toda vez que la protección pretendida se limita a garantizar que la actora no resulte afectada "con sustento único en la pretendida verificación de un hecho diferente del previsto por el legislador como hecho imponible del gravamen, el que genera el pago a cuenta, sin razonable vinculación con el presupuesto de hecho que pretende ser captado en la propia fuente" (TSJ, 12/XI/2014, "Minera IRL Patagonia SA c/ GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido, " del voto del Dr. CASÁS). En este sentido, no existe en materia tributaria mayor interés público que el depositado*

2. El derecho de propiedad se encuentra amparado en el artículo 17 de la Constitución Nacional y consagrado en diversos tratados y pactos de supremacía legal, como lo son la Declaración Americana de Derechos del Hombre, la Declaración Universal de Derechos Humanos y el Pacto de San José de Costa Rica.

En ese marco, la validez de la imposición está condicionada a que el poder público adecúe las obligaciones que coactivamente estatuye a las garantías que el texto constitucional consagra frente al poder impositivo estatal. Al respecto, la CSJN sostuvo que "*…el derecho de propiedad consagrado por la Constitución Nacional se encuentra suficientemente resguardado de desbordes de la autoridad pública por la necesaria sujeción de ésta a los límites infranqueables que la Ley Fundamental establece al ejercicio del poder tributario*"[9].

Si se materializan permanentes saldos a favor del IIBB, precisamente, la afectación de la garantía constitucional del derecho de propiedad se produce al generar las detracciones practicadas un ingreso fiscal coactivo sin una causa legítima que lo justifique. Al respecto, el TSJ también sostuvo que "*…no es del caso abundar en citas doctrinarias o jurisprudenciales para dejar sentado que si una determinada forma de instrumentar la percepción de anticipos mediante la retención en la fuente, constante y permanentemente obliga a un contribuyente a exceder con creces la satisfacción de la carga tributaria legítima y legalmente impuesta por el Estado local, ese sistema resulta, respecto de ese contribuyente en particular, lesivo de su derecho constitucional de propiedad*"[10].

3. Se violenta el principio de capacidad contributiva habida cuenta de que los contribuyentes ingresan en concepto del IIBB sumas superiores a las que efectivamente correspondería en función de sus ingresos. Esta circunstancia no se altera por el hecho de que esas sumas califiquen como anticipos o pagos a cuenta del futuro IIBB ya que, si los mismos son irrecuperables o de difícil recuperación, como indicamos, terminan por convertirse en un nuevo tributo o en un aumento efectivo del mismo que no contempla la efectiva capacidad económica del sujeto involucrado. Este cuadro, se agrava por el escenario de alta inflación que atravesó y atraviesa nuestro país debido a que, aun cuando los saldos puedan utilizarse efectivamente luego de transcurrido un tiempo prolongado, su valor real es sustancialmente menor.

4. Se afecta el principio de igualdad debido a que: (i) los organismos fiscales se encuentran en una posición deudora frente a los contribuyentes por la que deberían restituir los saldos a favor y no lo hacen o lo hacen sin aplicar intereses resarcitorios o aplicando tasas que resultan irrelevantes en comparación con índices económicos, a contramano de las tasas de intereses resarcitorios que exigen a los contribuyentes en caso de que aquellos registren deudas tributarias[11] y (ii) en línea

en que se garantice la efectiva vigencia del principio de reserva de ley que la medida requerida intenta proteger…" (conf. "*Vázquez Sociedad Anónima Comercial, Industrial e Inmobiliaria c/GCBA y otros s/medida cautelar autónoma*", sentencia del 4 de junio de 2020). Esta resolución fue ratificada por la Sala III de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, Tributario y de Relaciones de Consumo de la Ciudad de Buenos Aires.

[9] CSJN, Fallos: 318:676.

[10] Ídem nota al pie número 8.

[11] Conforme doctrina de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, Sala I, "*Linos, Gustavo Pedro (TF 45593-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo*

con lo indicado anteriormente, vía los saldos a favor del IIBB, se termina exigiendo mayor tributación a sujetos que no evidencian una mayor capacidad económica y simplemente por el hecho de estar alcanzados por regímenes de retención, percepción o recaudación del IIBB.

5. La acumulación de saldos a favor del IIBB también puede provocar una afectación a la garantía de trabajar y ejercer industria lícita toda vez que la relevante cuantía de los valores inmovilizados muchas veces produce una afectación del capital de trabajo que no permite afrontar normalmente las obligaciones a cargo de los contribuyentes[12].

6. La exacción de sumas en exceso también atenta contra los principios de razonabilidad, certeza y seguridad jurídica.

La CSJN declaró que las leyes son susceptibles de cuestionamiento constitucional cuando resultan irrazonables, o sea, cuando los medios que arbitran no se adecuan a los fines cuya realización procuran o cuando consagran una manifiesta inequidad y, precisamente, el principio de razonabilidad debe cuidar especialmente que las normas legales mantengan coherencia con las reglas constitucionales durante el lapso de su vigencia, de suerte que su aplicación concreta no resulte contradictoria con lo preceptuado por la Constitución Nacional[13].

No debe perderse de vista que las sumas detraídas a través de los sistemas de retención, percepción y recaudación deberían ser a cuenta del IIBB devengado al cierre de cada uno de los períodos mensuales en los cuales el contribuyente debe liquidar -mediante declaración jurada- y pagar el IIBB, quedando claro entonces que el sometimiento de ciertas categorías de contribuyentes a aquellos regímenes de ingreso anticipado no es más que una herramienta de la que el legislador ha dotado al organismo fiscal a fin de asegurarle la efectiva recaudación del tributo.

A la luz de dichos lineamientos, las desproporcionadas detracciones practicadas desatendiendo la medida del IIBB a cargo de los contribuyentes, patentiza un proceder que en manera alguna puede juzgarse proporcional a la finalidad perseguida por los referidos sistemas de recaudación anticipada del tributo. Más aún, como se dijo, en el contexto de la economía argentina, signado por altos niveles de inflación, ya que, en caso de recuperar los saldos acumulados, los montos son restituidos con una grave afectación de su valor real porque no se reconocen intereses y/o si se aplican carecen de una función resarcitoria real.

Precisamente, el TSJ se refirió a esta circunstancia al sostener que: "*Pretender acrecentar la obligación fiscal por conducto de retenciones desproporcionadas, importa, ni más ni menos, que reclamar del contribuyente -acreedor de los saldos a favor en el impuesto a los ingresos brutos conformados por el propio Fisco- que siga sufriendo retenciones a favor del Estado -en este caso, el verdadero deudor tributario-, lo cual, por irrazonable, me recuerda los versos de una canción de María Elena Walsh: "El Reino del Revés", los que bien podrían reescribirse, usando como inspiración el presente caso: "Me dijeron que en el Reino del Revés/ el contribuyente*

externo", sentencia del 20 de febrero de 2018 y la Sala III, "*Thomas de Sudamérica S.A. c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", sentencia del 12 de octubre de 2017.

[12] Esta circunstancia fue expresamente considerada a los fines de conceder medidas cautelares que se describen en este trabajo.

[13] CSJN, Fallos: 307:862; 311:394, entre muchos otros.

paga una y otra vez/ ya que el Fisco no comprende/ y cree que dos y dos son tres"[14].

Por su parte, el principio de certeza impone un orden racional a fin de que las normas sean claras, completas y precisas, como forma de eliminar la confusión y el desorden, muchas veces exacerbados por la proclividad fiscalista de los órganos encargados de la aplicación de la ley. La idea de certeza es una exigencia del principio de seguridad jurídica. Se ha señalado que este último principio, vigente en todo estado de derecho, equivale a la posibilidad de prever cuál es el ordenamiento jurídico aplicable y la interpretación administrativa y judicial de las normas que lo conforman, así como, anticipadamente, conocer la forma en la cual se regulan y protegen los intereses tutelados. Ello permite saber, en grado razonable, las consecuencias que pueden derivarse de sus actos, a la luz de la regulación vigente en el momento en el cual se ejecutan.

El escenario descripto revela también una violación al principio de buena fe que debe imperar en todos los actos de gobierno desde el momento en que, bajo el ropaje de obtener anticipos del futuro IIBB, los organismos fiscales acrecientan improcedente su recaudación y obtienen un financiamiento a tasa cero por parte de los contribuyentes, en el contexto de un marco normativo que no habilita la actualización de créditos y que, al menos en los últimos años, como indicamos, estuvo marcado por una altísima inflación.

Sobre este punto, resulta pertinente lo sostenido por el TSJ en una causa donde se planteaba la inconstitucionalidad de los sistemas de recaudación que generan saldos a favor del IIBB, al concluir que: "*...(l)a recaudación a que se refiere el art. 3 del CF y el art. 104 de la CCBA es la de una obligación nacida o cuyo nacimiento es previsible con un grado suficiente de certeza; no la de una cuyo nacimiento resulta una hipótesis puramente especulativa. Ello resulta de una interpretación del texto del art. 3, por cierto escueto, a la luz de la CCBA. La atribución se da para recaudar y recaudar es obtener por medios legítimos el cumplimiento de una obligación tributaria válidamente establecida por el PL. De ahí que, una vez determinada la obligación, la Administración tiene que arbitrar medios para que los saldos a favor del contribuyente, que sean el fruto no querido de los sistemas de recaudación, porque la finalidad no puede ser crear saldos no debidos, estén a disposición de su verdadero dueño, ya sea restituyéndolos o aplicándolos dentro de un período compatible con el orden constitucional. De otro modo, en lugar de instrumentar un sistema de recaudación habrá creado un sistema de empréstito forzoso o un tributo en oposición al principio de legalidad*"[15].

Por otro lado, no puede perderse de vista que la generación de saldos a favor en el IIBB produce una grave violación de las previsiones del Consenso Fiscal suscripto el 16 de noviembre de 2017 entre el Gobierno Nacional y representantes de provincias y de la Ciudad de Buenos Aires (en adelante, el "Consenso Fiscal"). En efecto, en el apartado III relativo a los "Compromisos asumidos por las provincias y la CABA" se indica que esas jurisdicciones asumen el compromiso de realizar los siguientes actos de gobierno: "*...e) Adecuar el*

[14] Ídem nota al pie número 8.

[15] TSJ, "*Minera IRL Patagonia SA s/ recurso de inconstitucionalidad*", sentencia del 12 de noviembre de 2014.

funcionamiento de los regímenes de retención, percepción y recaudación del gravamen, de manera tal de respetar el límite territorial de la potestad tributaria de las jurisdicciones, según lo previsto en el Convenio Multilateral, y evitar la generación de saldos a favor inadecuados o permanentes, que tornen más gravosa la actuación interjurisdiccional del contribuyente respecto de su actuación pura en el ámbito local…".

Complementariamente, en el acuerdo complementaria firmado el 27 de diciembre de 2021, las provincias "*…asumen el compromiso de continuar profundizando la adecuación del funcionamiento de los regímenes de retención, percepción y recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos - Convenio Multilateral, de manera de respetar el límite territorial de la potestad tributaria de las jurisdicciones y evitar la generación de saldos inadecuados o permanentes a favor de los o las contribuyentes. Las Provincias respetarán las pautas generales que fijen los organismos del Convenio Multilateral en materia de regímenes de retención, percepción, recaudación e información…procurarán las medidas necesarias en los procedimientos vigentes en cada jurisdicción a efectos de aplicar mecanismos de devolución automática o, compensación del impuesto sobre los ingresos brutos a aquellos o aquellas contribuyentes (locales o de Convenio Multilateral) que tengan saldos a favor generados por retenciones, percepciones y/o recaudaciones, siempre que cumplan con los requisitos específicos del caso en cuestión*".

Al respecto, con relación a la naturaleza convencional del Consenso Fiscal, la CSJN señaló que ese tipo de acuerdos constituyen manifestaciones positivas del llamado "federalismo de concertación", inspirado en la búsqueda de un régimen concurrente en el cual las potestades provinciales y nacionales se unan en el objetivo superior de lograr una política uniforme en beneficio de los intereses del Estado Nacional y de las provincias[16].

El Consenso Fiscal, así como las demás creaciones legales del federalismo de concertación, configuran el derecho intrafederal y se incorporan, una vez ratificados por las legislaturas al derecho público interno de cada Estado provincial, aunque con una jerarquía superior que les otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: nación y provincias. En nuestra visión, esa gestación institucional los ubica con un rango normativo específico superior y, por ende, las jurisdicciones que suscribieron el Consenso Fiscal no podrían desconocer su aplicación ni siquiera mediante la sanción de normas estrictamente locales posteriores desde el momento en que su alcance no puede ser modificado unilateralmente por alguna jurisdicción, las que únicamente tienen la posibilidad de renunciar a su aplicación[17].

---

[16] CSJN, Fallos: 324:4226. En ese contexto, la CSJN indicó que las expresiones del federalismo de concertación recogen la vocación de la Constitución Nacional creadora de "*una unidad no por supresión de las provincias (…) sino por conciliación de la extrema diversidad de situación, riqueza, población y destino de los catorce estados y la creación de un órgano para esa conciliación, para la protección y estímulo de los intereses locales, cuyo conjunto se confunde con la Nación misma*" (conf. doctrina de Fallos: 178:9). En definitiva, como resaltó la CSJN, se trata de consagrar el principio de "*hacer un solo país para un solo pueblo*" (conf. doctrina de Fallos 322:1781 y 324:4226).

[17] En esa línea, la CSJN destacó que: "*…la consagración constitucional de las leyes convenio configura una novedad jurídico institucional que se caracteriza por un proceso político y jurídico complejo: acuerdo federal entre la Nación y las provincias, sanción por el Congreso de la Nación*

Finalmente, más allá de las garantías y disposiciones violentadas, la aplicación de los regímenes de retención, percepción y/o recaudación del IIBB también afectan otras previsiones constitucionales. Entre otras circunstancias, por ejemplo, la acumulación de saldos a favor: (i) violenta el normal desarrollo del comercio interjurisdiccional atentando contra los lineamientos del inciso 13) del artículo 75 de la Constitución Nacional porque altera las corrientes naturales de comercio y (ii) conduce a los contribuyentes a elegir mecanismos no bancarios para la concertación de sus operaciones, lo que deriva en la afectación de la bancarización y transparencia y en la generación de "incentivos" para la informalidad de la economía atentando contra prerrogativas exclusivas del Estado Nacional y del Banco Central de la República Argentina (en adelante, el "BCRA")[18], vinculadas con el fomento de esa bancarización, con el funcionamiento del sistema nacional de pagos y con la implementación de ciertas políticas económicas nacionales[19].

con una mayoría absoluta, y aprobación por las legislaturas provinciales…Dicha ley convenio reconoce como particularidades la imposibilidad de su modificación unilateral y la prohibición de su reglamentación…las mencionadas leyes son una genuina interpretación y expresión de un federalismo concertativo y solidario" (conf. Fallos 338:1356).

[18] Conforme incisos 6, 11, 19 y 32 del artículo 75 de la Constitución Nacional y Leyes N° 21.526, 24.144 y 25.065.

[19] Por esa razón, por ejemplo, tenemos el pleno convencimiento de que el BCRA cuenta con facultades para restringir, total o parcialmente, el funcionamiento de los regímenes de recaudación del IIBB sobre acreditaciones bancarias que afecten el normal funcionamiento de las cuentas abiertas en entidades financieras, la bancarización, la utilización del sistema nacional de pagos y la transparencia económica.

III. Alternativas administrativas y judiciales

Al respecto, se observa que, al conceder una medida cautelar para suspender la aplicación de normativa de la municipalidad de Posadas a través de la cual se pretendía que las entidades financieras actúen como agentes de recaudación de tributos municipales sobre acreditaciones bancarias, la Justicia Federal de Posadas indicó que: "*…asiste razón a los actores en cuanto a que por medio de la Ley N° 27.260 de "Sinceramiento Fiscal", se estableció que las sumas de dinero que se declaren bajo dicho régimen deben depositarse en cuentas bancarias abiertas en entidades financieras, por lo que-prima facie- la detracción inesperada establecida por la Municipalidad de Posadas, podría ocasionar serios perjuicios a la relación comercial cuyo origen es el sistema de operación bancaria en virtud de la ley 27.260. Ello así, atento a que con esta ley nacional se pretende la bancarización de las operaciones económicas y comerciales, con el consiguiente aumento en la formalidad de dichas operaciones, siendo los bancos los sujetos esenciales. También resulta verosímil, pues la norma en crisis interferiría en ciertas facultades excluyentes del Gobierno Federal, que son ejercidas según las Leyes N° 21.526 y 24.441 a través del BCRA, toda vez que dicho organismo a través de la Comunicación "A" 5990 estableció que sólo puede debitarse de cuentas bancarias: "las extracciones por ventanillas o cajero automático; las transferencias de fondos; órdenes telefónicas e internet; libramientos de cheques; saldos desfavorables en las cámaras electrónicas de compensación; movimientos efectuados por el BCRA; débitos internos, automáticos para el pago de impuestos, servicios, comisiones, y otros conceptos, en las condiciones previamente convenidas entre el banco y su cliente" –cfr. pto. 1.7 sección 1 y sección 3 de la Comunicación citada–…En concordancia con ello, el pto. 1.10, sección 1 de dicha Comunicación establece que "deberá obtenerse la conformidad expresa de los titulares para que se debiten los importes por los siguientes conceptos, en la medida que sean convenidos…*" (Juzgado Federal de Primera Instancia en lo Civil, Comercial, Laboral y Contencioso Administrativo de Posadas, "*Asociación de Bancos de la Argentina (ABA) y otros c/ Municipalidad de Posadas s/ acción meramente declarativa de derecho*", sentencia del 7 de septiembre de 2017).

III.A. Aclaración previa relevante

Resulta importante exponer que actualmente existen regímenes de retención, percepción o recaudación que son operados de manera directa por las jurisdicciones locales y otros que son administrados por la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral (en adelante, la "Comisión Arbitral") con el supuesto objetivo de lograr una armonización en su funcionamiento. Entre los principales regímenes que administra la Comisión Arbitral, podemos citar a los siguientes: (i) el Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias (en adelante, el "SIRCREB") que pretende homogeneizar los regímenes de recaudación del IIBB sobre las acreditaciones realizadas en las cuentas bancarias abiertas en entidades financieras; (ii) el sistema del Régimen de Percepciones de Importaciones (en adelante, el "SIRPEI") que regula un régimen de recaudación de percepciones del IIBB que se practican sobre las operaciones definitivas a consumo de mercaderías que ingresan al territorio aduanero nacional; (iii) el Sistema de Recaudación sobre Tarjetas de Crédito y Compra (en adelante, el "SIRTAC") que unifica las retenciones del IIBB sobre las operaciones de comercio electrónico canceladas con medios digitales y (iv) el Sistema Informático de Recaudación y Control de Acreditaciones en Cuentas de Pago (en adelante, el "SIRCUPA") que regula un régimen de recaudación sobre los importes que sean acreditados en cuentas de pago abiertas en empresas proveedoras de servicios de pago que ofrecen cuentas de pago.

Como observaremos en los próximos apartados, esta distinción entre los regímenes es sumamente relevante porque puede definir si la Justicia Federal o Provincial resulta competente para entender en los cuestionamientos o solicitudes de los contribuyentes afectados.

III.B. Inconvenientes estratégicos, falta de marco normativo apropiado y/o inexistente respuesta de las autoridades fiscales locales en tiempo útil

A partir de la descripción realizada en el capítulo II, en nuestra visión, resulta innegable que la aplicación de regímenes de retención, percepción y/o recaudación que genera la acumulación de saldos a favor del IIBB resulta inconstitucional o ilegítima. Esa situación debería resultar suficiente a los efectos de que la Justicia Federal o Local admita los planteos que los contribuyentes formulan para solicitar su inconstitucionalidad o suspensión.

Sin embargo, el cuadro fáctico y normativo es mucho más grave. Sucede que, en muchos casos, los contribuyentes deben enfrentarse a regulaciones que complejizan el escenario. En efecto:

1. En muchas ocasiones, las regulaciones establecen requisitos para lograr la exclusión de los regímenes de retención, percepción o recaudación o la atenuación de alícuotas, que resultan complejos y/o que no tienen en consideración la situación de múltiples contribuyentes igualmente afectados. Por ejemplo, se requiere acreditar que los saldos a favor no podrán consumirse en un período sumamente prolongado y no se contempla que en períodos menores igualmente se producen graves afectaciones y, más aún, en el caso de nuestro país que atravesó y atraviesa graves problemas en materia inflacionaria[20].

[20] En este sentido, podemos mencionar el caso de: (i) la Resolución General N° 329/2019 de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos de la Ciudad de Buenos Aires que, a los fines de requerir la atenuación de las alícuotas de

2. Es sumamente habitual que las autoridades fiscales no se expidan sobre los pedidos de exclusión o atenuación de alícuotas de retención, percepción o recaudación o, que si lo hacen, no admitan de manera completa los requerimientos de los contribuyentes manteniendo la afectación de sus derechos y/o requieran el cumplimiento de requisitos irrazonables o no previstos normativamente[21]. Insistimos en que las jurisdicciones locales especulan con el beneficio económico y financiero que produce una recaudación anticipada e ilegítima de tributos.

3. Los saldos a favor de los contribuyentes no se actualizan y tampoco devengan intereses resarcitorios a favor de los contribuyentes[22]. No es necesario explicar los perjuicios económicos y financieros que esta situación produce en un contexto económico como el que atravesó y atraviesa nuestro país en los últimos años.

III.C. La situación de los sistemas operados por la Comisión Arbitral

Como adelantamos en el apartado III.A, existen regímenes de recaudación que son administrados por parte de la Comisión Arbitral. Esto, sin perjuicio de que son las jurisdicciones locales las que eventualmente determinan el funcionamiento de los mismos en cada una de ellas.

En ese contexto, se observa que múltiples contribuyentes promovieron acciones declarativas de certeza y/o inconstitucionalidad contra la Comisión Arbitral ante la Justicia en lo Contencioso Administrativo Federal con asiento en la Ciudad de Buenos Aires con el objetivo de que se declare la inconstitucionalidad de esos regímenes por el hecho de que su

recaudación del IIBB, dispone que la sumatoria de la diferencia entre los importes retenidos y/o percibidos y el impuesto determinado por el contribuyente, en los seis meses vencidos e inmediatamente anteriores a la interposición de la solicitud, debe superar en dos veces al promedio mensual del Impuesto declarado en dicho periodo y debe acreditarse que el saldo a favor es el originado por aplicación de los distintos regímenes de retención y/o percepción y fundamentar que el mismo no podrá ser consumido en los próximos seis períodos mensuales y (ii) la Resolución Normativa N° 64/2010 y sus modificaciones de la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires que determina que la reducción total o parcial de las alícuotas de percepción y/o retención de cualquiera de los regímenes generales o especiales de recaudación, aún los de retención sobre acreditaciones bancarias, se encuentra supeditada a la demostración de que la sumatoria de la diferencia entre los importes retenidos y/o percibidos y el impuesto declarado por el contribuyente, en los tres meses vencidos al mes anterior de la solicitud, supera en dos veces al promedio mensual del impuesto declarado en dicho periodo.
En este punto, más allá de otras observaciones que podrían realizarse, destacamos que, de modo general, es llamativo que los propios marcos normativos acepten como válidos que se generen saldos a favor y que deba acreditarse su extensión en un determinado período de tiempo para pedir la exclusión o atenuación. Es decir, asumen como lógico que se haya materializado un daño (ver Daro María J, "*Saldos a favor en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos*", Práctica Integral Santa Fe, Errepar, Abril 2024, N° 194). Si esto es válido, por qué no se permite que los contribuyentes puedan adeudar ciertas obligaciones fiscales sin que ello genere consecuencias y que los organismos fiscales puedan reclamar cuando se acumulan varios incumplimientos y recién a partir de ese momento procurar que se devenguen intereses en su favor. La situación de desigualdad es evidente.

[21] Esta circunstancia no es conjetural. Fue expresamente mencionada en múltiples antecedentes jurisprudenciales que describimos en el apartado III.D *infra*.

[22] El devengamiento de intereses resarcitorios recién se produce a partir del pedido de devolución o del inicio de la acción de Repetición. En el apartado III.E se analizan los puntos positivos y negativos de avanzar con esa alternativa.

aplicación genera la permanente acumulación de saldos a favor. Dichas acciones fueron iniciadas ante la Justicia en lo Contencioso Administrativo Federal y no ante la Justicia Provincial de las jurisdicciones en las cuales se registran los saldos a favor, entre otras razones, habida cuenta de que la Comisión Arbitral: (i) es una entidad de composición multijurisdiccional que habilita la concurrencia ante la Justicia Federal y que limitaría la posibilidad de concurrir a una jurisdicción determinada y (ii) registra su domicilio en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires.

C.1. Antecedentes jurisprudenciales

Ante la descripción de las problemáticas reseñadas en el acápite anterior, es pertinente destacar antecedentes recientes de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (en adelante, la "CNACAF") que resultan extremadamente relevantes:

1. En el marco de una acción declarativa de inconstitucionalidad iniciada por un contribuyente contra la Comisión Arbitral, la Sala II de la CNACAF concedió una medida cautelar por la cual suspendió la aplicación del SIRCREB en virtud de que el contribuyente involucrado acreditó que su aplicación generaba la acumulación de saldos a favor del IIBB de manera permanente siendo que: (i) de la normativa vinculada no surge que la Comisión Arbitral tenga facultades para determinar cómo deben practicarse recaudaciones anticipadas del IIBB respecto de contribuyentes; (ii) no existe un procedimiento administrativo adecuado y transparente en virtud del cual los contribuyentes puedan tener conocimiento de la forma en que los regímenes de recaudación se aplican a su respecto y (iii) los saldos a favor acumulados excedían sustancialmente los montos que debían liquidarse mensualmente a título del IIBB a partir de una certificación contable acompañada por la parte actora, lo que, preliminarmente, evidencia una afectación de los principios de legalidad y capacidad contributiva y del derecho de propiedad, en los términos señalados en el capítulo II anterior[23].

2. La Sala III de la CNACAF concedió una medida cautelar del idéntico alcance en el marco de un planteo análogo formulado por otro contribuyente[24].

3. En el contexto de una acción declarativa similar a las descriptas anteriormente, la Sala IV de la CNACAF recientemente concedió una medida cautelar por la cual suspendió la aplicación de los regímenes del SIRCREB y del SIRPEI en virtud de que el contribuyente involucrado acreditó que su aplicación estaba generando la acumulación de saldos a favor del IIBB de manera permanente. Esto, por los mismos descriptos precedentemente y ante la acreditación de que los saldos a favor acumulados excedían un 135% los montos que debían liquidarse mensualmente a título del IIBB a partir de una certificación contable acompañada por la parte actora, lo que, preliminarmente, evidencia una afectación de los principios de legalidad y capacidad contributiva y del derecho de

[23] CNACAF, Sala II, "*Adeco Agropecuaria SA c/ Comisión Arbitral del Convenio Multilateral – Res. 104/04 s/ proceso de conocimiento*", sentencia del 7 de mayo de 2024. Ese mismo tribunal, se había expedido de manera similar en la causa "*Cofco International Argentina SA c/ EN-Comisión Arbitral del Convenio Multilateral – Resol. 104/04 s/ proceso de conocimiento*", sentencia del 18 de febrero de 2022.

[24] CNACAF, Sala III, "*Pilaga SA c/ Comisión Arbitral del Convenio Multilateral s/ proceso de conocimiento*", sentencia del 25 de junio de 2024.

propiedad, en los términos señalados en el capítulo II anterior[25].

C.2. Conclusiones sobre los precedentes de la CNACAF

De los antecedentes reseñados en el acápite C.2 anterior, pueden extraerse las siguientes conclusiones más relevantes:

1. Independientemente de que los regímenes de recaudación involucrados se vinculan con tributos locales y/o de que los mismos se complementan con normas emitidas en cada jurisdicción, la CNACAF entiende que resulta competente la Justicia Federal toda vez que los mismos son operados por la Comisión Arbitral que es un organismo de composición multijurisdiccional. Esta circunstancia es sumamente relevante porque evidencia que en impugnaciones de regímenes de esas características, los contribuyentes pueden accionar ante la Justicia Federal y no deben concurrir ante la Justicia Provincial de una jurisdicción determinada.

Por el contrario, si se trata de regímenes locales y/o no administrados por la Comisión Arbitral, cualquier planteo judicial debería llevarse adelante ante la Justicia Provincial competente en cada jurisdicción.

2. La acción declarativa de certeza o inconstitucionalidad es una vía procesal idónea para realizar este tipo de cuestionamientos ante la Justicia Federal.

3. A los fines de obtener una protección precautoria y/o de lograr la admisión del planteo de fondo, resulta esencial que los contribuyentes puedan demostrar: (i) la excesiva acumulación de saldos a favor del IIBB y la imposibilidad de que los mismos sean consumidos en el corto plazo y (ii) la aplicación del marco normativo regulatorio y/o el accionar de las autoridades involucradas no hablita la obtención de una solución viable y genera un acrecentamiento de esos saldos. En ese contexto, la CNACAF consideró viable la presentación de informes contables suscriptos por contadores públicos independientes a los fines de la concesión de las protecciones precautorias.

III.D. El escenario en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires y la provincia de Buenos Aires

Ante todo, más allá de los perjuicios que su sustanciación podría provocar, es relevante tener en consideración que, de manera previa a cualquier planteo judicial, es conveniente que los contribuyentes intenten obtener una solución respecto de la problemática de la generación de saldos a favor del IIBB mediante la tramitación de los procedimientos previstos en la normativa emitida por las reparticiones fiscales de cada jurisdicción.

Sin embargo, para el caso en que esos procedimientos no brinden una solución total o parcial por las circunstancias descriptas anteriormente, en los próximos acápites describimos antecedentes jurisprudenciales y vías procesales que los contribuyentes pueden utilizar con el objetivo de proteger sus derechos constitucionales en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires y la provincia de Buenos Aires.

D.1. Vías procesales y antecedentes jurisprudenciales de la Ciudad de Buenos Aires

[25] CNACAF, Sala IV, "*S.A. SA c/ Comisión Arbitral del Convenio Multilateral s/ proceso de conocimiento*", sentencia del 25 de febrero de 2025.

Con el objetivo de protegerse frente a la generación de saldos a favor del IIBB en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires, los contribuyentes podrían recurrir a distintas vías procesales. De acuerdo a lo que puede observarse a partir de un análisis empírico de las diversas herramientas utilizadas por los contribuyentes, pueden enumerarse las siguientes:

1. Promover una acción de amparo en los términos de la Ley 2.145 de la Ciudad de Buenos Aires contra la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos de la Ciudad de Buenos Aires (en adelante, la "AGIP") para solicitar la declaración de inconstitucionalidad de la normativa que regula el funcionamiento de los regímenes de retención, percepción o recaudación que producen la generación de saldos a favor del IIBB. En esa acción, debería requerirse el dictado de una medida cautelar que suspenda total o parcialmente la aplicación de los regímenes de recaudación para evitar el aumento de esos saldos[26].

En lo que refiere a los requisitos de procedencia de la medida cautelar, consideramos que: (i) el requisito de verosimilitud en el derecho se cumpliría en la medida en que se evidencie mediante prueba suficiente -por ejemplo, certificación contable- el hecho de que los saldos a favor existen y no podrán consumirse en un plazo corto y razonable en función de la proyección de tributación del IIBB efectuada sobre bases razonables; (ii) el requisito del peligro en la demora se encuentra confirmado por los graves perjuicios económicos y financieros que produce la acumulación de saldos a favor que, en muchos casos, incluso genera un desapoderamiento de fondos que impide continuar con el normal desarrollo de la actividad comercial y (iii) no se afecta el interés público, en su faceta de protección de la recaudación fiscal, ya que se suspende la aplicación de un régimen de retención, percepción o recaudación y el organismo fiscal conservará su recaudación a través de la liquidación de obligaciones fiscales vía presentación de declaraciones juradas[27].

En este marco, adicionalmente, destacamos que existen antecedentes jurisprudenciales en los cuales se admitió la procedencia formal de esa vía y en los cuales se concluyó que resulta ilegítima la generación de saldos a favor permanentes en materia del IIBB. Al respecto, la Sala IV de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, Tributario y de Relaciones de Consumo de la Ciudad de Buenos Aires indicó lo siguiente "*…Cabe señalar que al fundamentar la procedencia de la vía escogida, la actora sostuvo la notoria arbitrariedad e ilegalidad de la conducta desplegada por la demandada quien retrae sumas que, a su entender, excederían ostensiblemente el monto del gravamen que debe tributar, sin sustento legal. Para acreditar tales extremos, adjuntó diversas constancias probatorias. En tal sentido, agregó una certificación contable —efectuada a partir de las constancias de retenciones y percepciones y de ciertas declaraciones juradas de la contribuyente— de la cual se desprenden los importantes saldos a su favor proyectados para todo el año 2021. También, se encontraría en trámite un pedido de repetición…Al*

[26] La Justicia en lo Contencioso Administrativo, Tributario y de Relaciones de Consumo concedió medidas cautelares para suspender la aplicación de los regímenes de recaudación en el marco de acciones de amparo (conf. Sala IV de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, Tributario y de Relaciones de Consumo, "*Bloise Genaro y Bloise Angel Sociedad de Hecho c/ GCBA y otros*", sentencia del 13 de febrero de 2025).

[27] Esta descripción del cumplimiento de los requisitos para la procedencia de la medida cautelar, resulta aplicable para todas las alternativas procesales en las que se requiera la emisión de una protección precautoria.

respecto, el GCBA con sus argumentos no ha logrado demostrar que la tramitación del proceso por vía del amparo le haya causado un perjuicio concreto o haya dificultado el ofrecimiento y producción de prueba alguna que considere necesaria para su defensa. Así las cosas, encontrándose aparentemente cercenado el ejercicio de diversos derechos constitucionales invocados por la actora —en particular su derecho de propiedad—, teniendo en cuenta que no se advierte la necesidad de producir prueba compleja y que en casos en los que se debatieron, en esencia, cuestiones análogas a la aquí planteadas tramitaron por la vía del amparo, nada cabe objetar a la vía escogida…De esa manera, teniendo en cuenta los lineamientos asentados, la jurisprudencia del TSJ y la prueba aportada…darían cuenta de que el fisco local efectuó retenciones relativas al ISIB en exceso, lo que le generó a la actora un crédito a su favor excesivo en relación con su obligación tributaria. Es más, el GCBA reconoce un saldo a favor de la actora y pese haber dispuesto la morigeración de las alícuotas en virtud del excesivo saldo acumulado, decidió seguir aplicando el régimen de retención aquí cuestionado. En definitiva, resulta reprochable la conducta abusiva del GCBA que dispuso incorporar a la actora en diversos y sucesivos regímenes de recaudación/percepción en la fuente lo que produjo la generación de un saldo a favor que no resulta posible de absorber o compensar en un tiempo razonable. Todo ello, sin tener en cuenta las consecuencias negativas de índole económica financiera y productiva que genera su indisponibilidad…"[28].

2. Promover acción declarativa contra la AGIP en los términos del artículo 277 del Código en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires para solicitar la declaración de inconstitucionalidad del marco normativo aplicable y/o del escenario concreto que se produce por su aplicación. En ese marco, debería solicitarse una medida cautelar con los alcances mencionados anteriormente.

En nuestra visión, se podría acreditar el cumplimiento de los requisitos procesales de procedencia de esa herramienta toda vez que: (i) es una vía procesal idónea para resolver el estado de incertidumbre en el que se encuentra eventualmente un contribuyente frente a la aplicación de un régimen que le provoca la generación permanente de saldos a favor y (ii) podría resultar innecesario tramitar un procedimiento administrativo ante la propia AGIP como consecuencia de que el organismo ya evidenció su posición

[28] Sala IV de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, Tributario y de Relaciones de Consumo de la Ciudad de Buenos Aires en la causa "*Ricardo Nini SA c/ GCBA sobre amparo*", sentencia del 27.06.2024. Este precedente, reconoce algunos otros elementos que resultan sumamente interesantes a la hora de realizar una evaluación sobre las cuestiones bajo análisis en este trabajo: (i) en la causa se había concedido una medida cautelar que suspendió la aplicación de los regímenes de recaudación del IIBB para evitar el acrecentamiento de saldos a favor y esa circunstancia generó que, al momento de dictarse la sentencia de fondo, el contribuyente ya no tuviera saldos a favor acumulados; sin embargo, el tribunal entendió que correspondía emitir igualmente una sentencia y que la cuestión no había devenido abstracta porque el marco normativo involucrado mantenía aplicación y vigencia y, por lo tanto, la problemática respectiva podría concretarse nuevamente y (ii) la Sala IV admitió la acción y determinó que resulta ilegítimo el hecho de que se hubieran generado saldos a favor del IIBB, pero entendió que no resultaba necesario declarar la inconstitucionalidad de los regímenes de retención y percepción involucrados debido a que los mismos resultaban constitucionalmente válidos, más allá de que su aplicación hubiera generado una situación ilegítima en un caso concreto.

-expresa o tácita- respecto de su aplicación y, por lo tanto, sería un innecesario ritualismo el hecho de transcurrir un trámite ante el propio organismo[29].

3. Solicitar la exclusión de los regímenes de retención, percepción o recaudación o la atenuación de la alícuota aplicable y, en paralelo, requerir ante la Justicia de la Ciudad de Buenos Aires la concesión de una medida cautelar autónoma que suspenda la aplicación de esos regímenes hasta que se resuelva la petición administrativa. En nuestra opinión, se trata de una alternativa procesalmente válida y cuya procedencia se encuentra sujeta a que el contribuyente demuestre: (i) que se encuentra tramitando el procedimiento administrativo respectivo y (ii) la existencia de los saldos a favor del IIBB que no pueden consumirse razonablemente[30].

4. Sustanciar el procedimiento administrativo previsto en la normativa local aplicable para solicitar la exclusión o reducción de alícuotas y, ante la denegatoria expresa o tácita que agote la instancia administrativa, promover demanda contenciosa ante la Justicia de la Ciudad de Buenos Aires con un pedido de medida cautelar que suspenda la aplicación de los regímenes de recaudación hasta que se absorban todos los saldos acumulados.

Esto implicaría aplicar el procedimiento reglado a los efectos de lograr el objetivo perseguido. Sin embargo, registra la problemática de que podría extenderse durante un tiempo sumamente prolongado en el cual el contribuyente no encuentra una solución a la problemática de la generación de saldos a favor e, inclusive, puede experimentar un agravamiento de ese escenario[31].

5. Formular un reclamo impropio contra la normativa local que regula el funcionamiento de los regímenes de retención, percepción y/o recaudación y solicitar la suspensión de su aplicación en el caso concreto hasta que se absorban todos los saldos a acumulados. En caso que no se admita esa suspensión, puede requerirse una medida cautelar autónoma similar a la descripta en el punto 3 anterior.

Por su parte, si el reclamo impropio es rechazado -expresa o tácitamente- y/o si no se subsana el escenario de saldos a favor acumulados, una vez agotada la instancia administrativa, puede promoverse demanda contenciosa contra ese rechazo. Cuando la demanda es presentada, también debe requerirse una medida cautelar en los términos descriptos en el punto 4 precedente.

Teniendo en cuenta la experiencia de los últimos años, puede concluirse que se observa mayor practicidad y eficiencia en las alternativas enumeradas en los puntos 1, 2 y 3 habida cuenta de que permiten que

[29] Sala IV de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, Tributario y de Relaciones de Consumo, "*Asociación de Bancos de la Argentina ABA y otros c/ AGIP*", sentencia del 17 de octubre de 2022.

[30] La Sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, Tributario y de Relaciones de Consumo de la Ciudad de Buenos Aires concedió una medida cautelar autónoma de estas características en la causa "*Tesi SA c/ GCBA s/medida cautelar autónoma*", sentencia del 21 de abril de 2023.

[31] Eventualmente, con el objetivo de tratar de subsanar los efectos perjudiciales de la demora, los contribuyentes pueden promover una acción de amparo por mora con el objetivo de que la Justicia de la Ciudad de Buenos Aires imponga a la AGIP la obligación de pronunciarse en un período determinado (conf. Sala III de la Cámara en lo Contencioso Administrativo, Tributario y de Relaciones de Consumo de la Ciudad de Buenos Aires, "*Transportes Montalván SA c/ GCBA y otros s/amparo por mora*", sentencia del 30 de septiembre de 2020, donde se ordenó a la AGIP que se expida en el término de cinco días hábiles sobre un pedido de devolución de saldos a favor).

el contribuyente procure suspender rápidamente los efectos de la generación de saldos a favor del IIBB y, al mismo tiempo, que pueda avanzar con su utilización sin que los mismos se incrementen.

D.2. Vías procesales y antecedentes jurisprudenciales de la provincia de Buenos Aires

A modo de extremo resumen, podríamos afirmar que las vías procesales descriptas en el acápite D.1 también resultan aplicables para el caso de la provincia de Buenos Aires. Sin embargo, más allá de ello, teniendo en cuenta los antecedentes jurisprudenciales recientes, podríamos indicar que las vías procesales que resulta conveniente utilizar serían las siguientes:

1. Presentación de acción de reconocimiento de derechos en los términos de los 2 inciso 5), 3, 12 inciso 2) y 14 inciso b) de la Ley 12.008 con el objetivo de cuestionar la validez del marco normativo que produce la generación de saldos a favor. En el marco de esa acción, debería solicitarse el dictado de una medida cautelar que suspenda la aplicación de ese marco normativo y de la realización de retenciones, percepciones y/o recaudaciones del IIBB hasta que se consuman los saldos y/o se expida una sentencia definitiva, lo que ocurra primero.

Con relación a esta alternativa, nos permitimos mencionar que, de manera reciente y en el marco de acciones de reconocimiento de derechos, la Justicia en lo Contencioso Administrativo de la provincia de Buenos Aires concedió medidas cautelares para suspender la aplicación de regímenes de recaudación del IIBB cuya aplicación generaba la acumulación de saldos a favor de manera permanente[32].

2. Promover acción declarativa contra ARBA en los términos del artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la provincia de Buenos Aires para solicitar la declaración de inconstitucionalidad del marco normativo aplicable y/o del escenario concreto que se produce por su aplicación. En nuestra opinión, como indicamos en el caso de la Ciudad de Buenos Aires, se podría acreditar el cumplimiento de los requisitos procesales de procedencia de esa vía toda vez que: (i) es una alternativa procesal idónea para resolver el estado de incertidumbre en el que se encuentra eventualmente un contribuyente frente a la aplicación de un régimen que le provoca la generación permanente de saldos a favor y (ii) podría resultar innecesario tramitar un procedimiento administrativo ante la propia ARBA como consecuencia de que el organismo ya evidenció su posición -expresa o tácita- respecto de su aplicación y, por lo tanto, sería un innecesario ritualismo el hecho de transcurrir un trámite ante el propio organismo[33].

[32] Juzgado en lo Contencioso Administrativo N° 1 de La Plata, "*Mane Do Brasil Industria y Comercio LTDA c/ Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires – ARBA y otro s/ pretensión de restablecimiento o reconocimiento de derechos*", sentencia del 5 de febrero de 2025, Juzgado en lo Contencioso Administrativo N° 2 de La Plata, "*Farmacia Alonso SCS c/ Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires – ARBA y otro s/ pretensión de restablecimiento o reconocimiento de derechos*", sentencia del 13 de febrero de 2025 y Juzgado en lo Contencioso Administrativo N° 4 de La Plata, "*Simone Mobilitas SA c/ Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires – ARBA y otro s/ pretensión de restablecimiento o reconocimiento de derechos*", sentencia del 1 de diciembre de 2023.

[33] Existen antecedentes jurisprudenciales donde se admitió la procedencia de la acción declarativa y se declaró la inconstitucionalidad de la normativa de

3. Solicitar la exclusión de los regímenes de retención, percepción o recaudación o la atenuación de la alícuota aplicable y, en paralelo, requerir ante la Justicia de la provincia de Buenos Aires la concesión de una medida cautelar autónoma que suspenda la aplicación de esos regímenes hasta que se resuelva la petición administrativa. En nuestra opinión, se trata de una alternativa procesalmente válida y cuya procedencia se encuentra sujeta a que el contribuyente demuestre: (i) que se encuentra tramitando el procedimiento administrativo respectivo y (ii) la existencia de los saldos a favor del IIBB que no pueden consumirse razonablemente[34].

D.3. Conclusiones

A partir de las consideraciones expuestas en los acápites D.1 y D.2, pueden extraerse las siguientes conclusiones:

1. En el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires y de la provincia de Buenos Aires, los contribuyentes cuentan con la posibilidad de realizar planteos directos ante la Justicia Local para solicitar: (i) la concesión de medidas cautelares para suspender la aplicación de regímenes de recaudación del IIBB para evitar su aumento y procurar su utilización y (ii) la declaración de inconstitucionalidad de los marcos normativos o, al menos, su ilegitimidad en el caso concreto.

2. La procedencia de los planteos se encuentra sujeto, fundamentalmente, a la demostración de: (i) la acumulación de los mencionados saldos y de que los mismos no podrán utilizarse en el corto plazo frente a una proyección razonable de su tributación futura en el IIBB y (ii) que la falta de suspensión de la aplicación de los regímenes producirá un incrementos de esos saldos acumulados.

III.E. Pedidos de devolución o repetición de los saldos a favor

Más allá de los procedimientos destinados a evitar o reducir la generación de saldos a favor, los contribuyentes también tienen la posibilidad de solicitar la devolución o la repetición de esas sumas. Con relación a esta alternativa, es importante resaltar lo siguiente:

1. Siendo que los saldos a favor se producen como consecuencia de la aplicación de regímenes de retención, percepción y/o recaudación, formalmente, debería habilitarse la sustanciación de un procedimiento de devolución. Sin embargo, múltiples jurisdicciones exigen que se inicie una acción o recurso de repetición[35].

2. Es altamente probable que el pedido de devolución o repetición derive en el inicio de una fiscalización o verificación por parte de las autoridades fiscales. Es sumamente importante que los contribuyentes tengan presente esta

la provincia de Buenos Aires que regulaba los regímenes de recaudación del IIBB bajo la premisa de que su aplicación provocaba la permanente generación de saldos a favor (conf. Cámara en lo Contencioso Administrativo de Mar del Plata, "*Pérez Alejandro Daniel c/ ARBA s/ pretensión declarativa de certeza – otros juicios*", sentencia del 3 de febrero de 2022).

[34] Existen múltiples antecedentes en los que la Justicia de la provincia de Buenos Aires concedió medidas cautelares autónomas bajo este alcance. En este sentido, por ejemplo, puede observarse la resolución dictada el 20 de mayo de 2022 por la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de Mar del Plata en la causa "*DICVA SRL c/ ARBA s/ medida cautelar autónoma o anticipada*".

[35] Es sumamente importante que los Contribuyentes inicien el pedido de devolución o acción de repetición antes de que se produzca la prescripción respectiva. No debe perderse de vista esta circunstancia para evitar la afectación de derechos.

situación a los fines de tomar la definición de avanzar en ese sentido.

3. En múltiples jurisdicciones los procesos de devolución o repetición tienen una duración excesivamente prolongada[36]. En ese marco, es importante destacar que: (i) podrá resultar necesario promover acciones de amparo por mora paralelas para provocar que las autoridades fiscales deban expedirse de manera expresa[37] y (ii) podría resultar conveniente ejecutar actos para lograr la configuración de un rechazo por silencio de la administración que permita continuar con el trámite del proceso en instancia judicial.

4. En muchas ocasiones, la presentación del pedido de devolución o repetición resulta sumamente relevante atento que es la única vía que habilita el devengamiento de intereses resarcitorios en favor del contribuyente. Independientemente de la cuantía de esos intereses, hasta que no se inicia un procedimiento de estas características, dicho devengamiento se encuentra limitado[38].

5. A los fines de la tramitación del pedido de devolución o repetición, en general, las jurisdicciones locales solicitan que los saldos sean desafectados de las declaraciones juradas respectivas. Esto significa que formalmente dejan de tener el carácter de saldos que pueden computarse como pagos a cuenta. Por ende, si el contribuyente tiene impuesto determinado, no podría utilizarlos para evitar el pago del IIBB y, de allí, que en algunas ocasiones resulte conveniente que el pedido de devolución o repetición sea por una parte de los saldos generados para evitar tener que realizar un eventual desembolso en el futuro ya que sería un contrasentido que deba tener que efectuarse un pago dinerario mientras que se solicita la devolución de saldos a favor acumulados.

IV. Conclusiones

En función de las consideraciones expuestas en los capítulos anteriores, pueden extraerse las siguientes conclusiones:

1. La experiencia actual demuestra que resulta habitual que los regímenes de retención, percepción o recaudación del IIBB generen la permanente acumulación de saldos a favor.

2. La permanente acumulación de saldos a favor del IIBB resulta violatoria de múltiples principios y garantías constitucionales de tributación.

3. Los contribuyentes cuentan con herramientas procesales para evitar la concreción de perjuicios que produce esa acumulación o para evitar que los mismos se incrementen y extiendan en el tiempo.

4. En el caso de regímenes de recaudación operados por la Comisión Arbitral, los contribuyentes pueden recurrir al inicio de una acción declarativa de inconstitucionalidad ante la Justicia en lo Contencioso Administrativo Federal. En ese caso, existen antecedentes recientes donde

[36] Sin perjuicio de ello, existen jurisdicciones donde se establecieron procedimientos de reintegro rápido cuando los valores involucrados no superan determinada cuantía. Se trata, por ejemplo, del régimen simplificado y expeditivo de devolución de saldos acumulados de hasta $2.000.000 recientemente aprobado por la AGIP mediante la Resolución N° 19/2025.

[37] Ver nota al pie número 31.

[38] Sin perjuicio de que excede el ámbito de este trabajo, se destaca que existen antecedentes jurisprudenciales que declararon la inconstitucionalidad de las tasas de interés que aplican los organismos fiscales y habilitaron la aplicación de tasas razonables.

se concedieron medidas cautelares para suspender la aplicación de regímenes de recaudación que producían la acumulación de saldos a favor del IIBB.

5. En el caso de los regímenes locales de la Ciudad de Buenos Aires y la provincia de Buenos Aires, los contribuyentes pueden realizar planteos ante la Justicia Local de esas jurisdicciones para solicitar la concesión de medidas cautelares para suspender la aplicación de regímenes de recaudación que producían la acumulación de saldos a favor del IIBB y, posteriormente, la declaración de inconstitucionalidad o ilegitimidad de los mismos. En este supuesto, también se ubican antecedentes jurisprudenciales favorables a la posición de los contribuyentes.

EL AMPARO POR MORA EN MATERIA TRIBUTARIA EN LA CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES

Guillermina Gamberg y Patricio E. Urresti

I. Introducción

La protección de los ciudadanos frente a la inactividad de la Administración o ante su indebida demora constituye una constante preocupación en cualquier Estado de Derecho.

Sucede que, como se afirma con acierto, el tema de la lentitud del procedimiento administrativo está presente en el derecho desde tiempo inmemorial, pero ha comenzado a constituirse en su *leit motiv*. Es que el arma más fuerte que tiene la Administración contra los ciudadanos en el marco de tal procedimiento es, sin dudas, el silencio, la demora, la inercia y la inexpresividad[1].

No es casual, entonces, que la legislación prevea distintos institutos encaminados a tutelar el derecho a peticionar a las autoridades —de suyo, integrado con la correlativa obligación estatal de dar expresa y oportuna respuesta a las solicitudes de los particulares—, con el objeto de vencer la morosidad de la Administración.

En el presente comentario, nos proponemos examinar el amparo por mora en sus aspectos sustantivos, para descender, luego, en la regulación y en su tratamiento jurisprudencial en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, con especial alusión a la materia tributaria.

[1] GORDILLO, Agustín, *Tratado de derecho administrativo y obras selectas*, t. IV, Fundación de Derecho Administrativo, Buenos Aires, 2016, ps. 391 y 589/590.

II. Acerca del derecho de petición

No es una novedad que el derecho de peticionar a las autoridades encuentra protección en el art. 14 de la Constitución Nacional, y en los tratados de derechos humanos de idéntica jerarquía, de conformidad con lo previsto en el art. 75, inc. 22, de su texto.

Sin embargo, el derecho de peticionar a las autoridades no se agota con el solo hecho del reclamo, sino que exige una respuesta expresa y fundada de parte de la autoridad requerida, cualquiera sea su sentido.

En efecto, la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre —incorporada a nuestra Constitución Nacional en el art. 75, inc. 22, y aplicable en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en virtud del art. 10 de la CCABA— establece que *"toda persona tiene derecho de presentar peticiones respetuosas a cualquier autoridad competente, ya sea por motivo de interés general, ya de interés particular, y el de obtener pronta resolución"* (art. XXIV).

La doctrina ha destacado que frente al derecho de petición que garantiza el art. 14 de la Constitución Nacional, se encuentra la obligación de la Administración de resolver, ya que son las dos caras de una misma moneda, por cuanto, de lo contrario, el ejercicio del derecho se agotaría con la mera presentación o reclamo del administrado.

Sucede que la obligación de la Administración es dar trámite y resolver la cuestión y, en consecuencia, requiere una respuesta por parte del órgano competente, cualquiera sea su sentido, la cual, además,

debe encontrarse fundamentada y producirse en los tiempos legales o reglamentarios contemplados al efecto.

Por ello, no decidir o decidir fuera del plazo —legal o razonable— aparecen como incumplimientos de dicho deber y constituyen conductas irregulares de la Administración que perjudican al particular y atentan contra su accionar eficaz.

A mayor abundamiento, se ha señalado que, aun cuando el ordenamiento haya previsto la denegatoria tácita o no haya norma, la Administración tiene la obligación de decidir expresamente.

En la formulación de Luqui, el derecho a peticionar tiene como contrapartida el deber de responder y no de resolver, en tanto esto último implica examinar la petición, fundamentar el acto y, finalmente, emitir un pronunciamiento. De ahí que sostiene que el órgano competente puede limitarse al simple rechazo de la petición por improcedente, ya que "*si lo que se exige a la Administración es resolver todas las peticiones, la colocaríamos ante situaciones absurdas, pues debería expedirse sobre temas respecto de los cuales los peticionarios carecen de un interés protegido por el derecho. Para que la Administración deba resolver una petición, el peticionario debe invocar, cuando menos, un interés legítimo, pues eso genera el deber jurídico de resolver*".

Finalmente, cabe destacar que el derecho constitucional de peticionar a las autoridades, comprensivo de su contracara, el deber de la Administración de responder, exige de la instauración de los mecanismos adjetivos necesarios para garantizar y hacer efectivo el aludido derecho, en toda su extensión.

III. Su vinculación con el procedimiento administrativo y el derecho a la tutela administrativa efectiva

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido el derecho a la tutela administrativa efectiva, en cuyo ámbito puede quedar amparado el derecho a obtener una pronta resolución de las peticiones.

El máximo tribunal federal ha destacado que el mencionado derecho supone la posibilidad de ocurrir ante las autoridades administrativas competentes y obtener de ellas una decisión útil relativa a los derechos de los particulares o litigantes y que requiere, por sobre todas las cosas, que no se prive a nadie arbitrariamente de la adecuada y oportuna tutela de los derechos que pudieren eventualmente asistirle por medio de un procedimiento conducido en legal forma y que concluya con el dictado de una decisión.

Sabido es que el procedimiento administrativo constituye el conjunto de principios y reglas que sigue el Poder Ejecutivo, por medio de actos preparatorios y actuaciones materiales —de modo ordenado y concatenado—, con el objeto de expresar su voluntad y decisiones. En ese sentido, las resoluciones de la Administración se llevan a cabo formalmente por medio de procedimientos reglados y obligatorios impuestos por el legislador, los que constituyen un verdadero límite al ejercicio del poder estatal.

En el actuar regular de la Administración, el procedimiento culmina con el dictado de un acto administrativo, sin perjuicio de que el ordenamiento contemple otros modos conclusivos. No en vano el 85 de la Ley de Procedimientos Administrativos local dispone que los trámites administrativos concluyen por resolución expresa o tácita, entre otras formas que determinan la finalización del procedimiento.

Vinculado con ello, la Cámara de Apelaciones porteña ha señalado que la celeridad, la economía, la sencillez y la

eficacia de los trámites son principios fundamentales en el procedimiento administrativo moderno, y así lo ha entendido expresamente el legislador al consagrarlos en el art. 22, inc. b, de la Ley de Procedimientos Administrativos de la Ciudad. De modo concordante, constituye una obligación legal de la autoridad expedirse según lo normado en los arts. 2º, 25 y 26, inc. a, de la mencionada ley, en los plazos previstos legalmente o en tiempo razonable, según las circunstancias y complejidad del caso, no pudiendo los procedimientos extenderse sine die bajo razones aparentes que afecten el derecho de defensa.

Por otra parte, se ha sostenido que, en el procedimiento administrativo actual, la obligación de la Administración de responder *"se recoge bajo la figura del acto administrativo y sólo su dictado, con las formalidades vigentes, importa una efectiva contestación de la petición articulada por el particular", de modo que "aun cuando el informe presentado por la demandada permita inferir con mayor o menor certeza la decisión final del pedido articulado por la accionante, no puede sortearse la obligación de emitir el acto administrativo pertinente"*.

Cabe destacar que, de acuerdo con lo previsto en el art. 2º de la Ley de Procedimientos Administrativos porteña, el ejercicio de la competencia de los órganos administrativos constituye una obligación. Ocurre que las potestades públicas obligan, por el mero hecho de su atribución, a su ejercicio, circunstancia que justifica el deber de resolver.

Finalmente, no puede soslayarse que se ha considerado que una Administración pública eficaz procura contar con procedimientos administrativos transparentes, en los que se remuevan los obstáculos formales y se eviten el silencio, las dilaciones y los retardos de las peticiones administrativas, con el propósito de mejorar la condición de vida de los gobernados, solucionar los problemas reales, buscando siempre la protección y promoción de la persona y la dignidad humana.

IV. El alcance de la sentencia en el amparo por mora

La sentencia que se dicta en el amparo por mora se limita a exigir una respuesta ante un reclamo o petición, pero resulta indiferente a su contenido.

En efecto, la acción examinada no se encuentra instituida para dar jurisdicción a los tribunales a fin de entender y resolver, sustancialmente, la petición deducida en sede de la Administración, sino que la sentencia se ciñe a ordenar que ésta subsane la mora y, en consecuencia, continúe el procedimiento o, directamente, dicte el acto administrativo que decida acerca del derecho afectado.

En ningún caso, entonces, los jueces se expiden sobre el fondo de la cuestión que origina las actuaciones administrativas.

Explica Linares con acierto que la orden final de la sentencia es que la Administración despache las actuaciones en forma expresa. Por ello, en caso de que el juzgador verifique la existencia de mora, sólo le corresponde emplazar a la Administración a decidir la cuestión que le fue planteada por el particular, sin poder sustituir su criterio mediante la fijación del contenido del acto que ha omitido.

Resulta evidente que lo único que el amparista puede aspirar a obtener es una sentencia que imponga un plazo para que la Administración se pronuncie sobre una petición, pero no que el juez establezca cómo debe decidirse la cuestión que se sustancia en el expediente administrativo, ya que el amparo por mora *"se desentiende*

de toda cuestión de mérito o sobre el fondo del asunto".

En efecto, se ha indicado que "*la acción de amparo por mora tiene un restringido marco de conocimiento —verificación de la demora administrativa por el vencimiento de plazos legales o reglamentarios para resolver o que excedieron lo razonable— y por tanto, un limitado alcance de la condena: libramiento de una orden de pronto despacho de las actuaciones administrativas. Esta orden, no obstante, sólo la obliga a resolver, pero no a pronunciarse en un sentido o en otro*".

Como lo esclarece la jurisprudencia local, la sentencia a dictarse en dicho marco incide, exclusivamente, en el aspecto formal del procedimiento administrativo, mas no en la cuestión material que allí se debate.

Es que la obligación de responder, que se sitúa frente al derecho de petición, no significa que la Administración deba pronunciarse en uno u otro sentido, sino simplemente que debe expedirse de manera fundada.

Es decir, el ámbito de aplicación del amparo por mora se encuentra limitado a obligar a la Administración a pronunciarse, quedando excluida la posibilidad de que se la condene a resolver de una manera determinada.

En definitiva, la vía del amparo se resuelve a través de la mera contestación y si su tenor agravia al administrado, los caminos impugnatorios se modifican, pues la acción se limita, en su caso, a disponer un pronto despacho.

En lo que atañe a la naturaleza de la actividad que puede ser objeto de la orden judicial de pronto despacho, se comprende tanto a los actos resolutorios como a los de mero trámite, y aun los dictámenes.

V. El amparo por mora en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires

En el ámbito local, el instituto del amparo por mora no ha recibido una regulación específica en la Ley de Procedimientos Administrativos, ni en el Código Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad, como ocurre en otros ordenamientos positivos.

Basta recordar que la mencionada acción ha sido expresamente consagrada en el art.

28[2] de la ley 19.549[3], Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, con modificaciones mediante la ley 27.742[4], norma que ha avanzado en la regulación de diversos aspectos[5].

Algo similar acontece en materia tributaria nacional, ya que la ley 11.683 y el Código Aduanero contemplan especiales cauces adjetivos para sortear la mora del Fisco Nacional[6] (cfr. arts. 182[7] de la ley 11.683 y

[2] Art. 28: "*Quien fuere parte en un procedimiento administrativo podrá solicitar judicialmente que se libre orden de pronto despacho. Dicha orden será procedente cuando la autoridad administrativa hubiere dejado vencer los plazos fijados o, en caso de no existir éstos, cuando hubiere transcurrido un plazo que excediere de lo razonable, sin emitir el dictamen, la interpretación aclaratoria o la resolución de mero trámite o de fondo que requiera el interesado. Presentado el petitorio, el juez, si hubiere vencido el plazo fijado al efecto o si considerare irrazonable la demora, requerirá a la autoridad administrativa interviniente que en el plazo de cinco (5) días hábiles judiciales informe las causas de la demora aducida y el plazo dentro del cual expedirá la medida solicitada. Del informe de dicha autoridad se correrá traslado al peticionante por otros cinco (5) días hábiles judiciales. Contestado el traslado o vencido el plazo antedicho que corresponda, según el caso, sin que la autoridad o el peticionante se hayan pronunciado, el juez aceptará el plazo informado por la autoridad administrativa si lo considera razonable en atención a la naturaleza y complejidad del dictamen o trámites pendientes y a la demora ya incurrida, o, de no haberse informado tal plazo o considerarlo irrazonable, fijará el plazo dentro del cual deberá expedirse la autoridad requerida pudiendo agregar, en todos los casos, el apercibimiento de considerar aprobada la solicitud del peticionante de no respetarse el nuevo plazo aceptado o fijado. La resolución del juez será apelable sólo en los siguientes casos: (i) cuando no haga lugar al amparo por mora; (ii) cuando acepte el plazo propuesto por la Administración; (iii) cuando fije el plazo para que la Administración se pronuncie. El recurso de apelación se concederá al solo efecto devolutivo*".

[3] Cabe destacar que la regulación del procedimiento administrativo nacional se concretó bajo el "decreto-ley" 19.549, pues se trata de un acto legislativo de facto, de modo que constituye un resabio autoritario usar la terminología oficial de llamar ley, a lo que no son sino decretos-leyes (GORDILLO, Agustín y CAMPOLIETI, Federico, "¿Ley 19.549 o decreto-ley 19.549/72? Un debate epistolar y generacional", *La Ley*, 2006-F, ps. 892/896). Sin dejar de señalar que compartimos dichas observaciones, por cuestiones de simplicidad y a tenor de que la Ley de Procedimientos Administrativos es comúnmente identificada como "ley" 19.549, adoptamos tal locución a los fines del presente trabajo.

[4] B.O.: 8/7/2024.

[5] Entre otras cuestiones, se modifica lo atinente a la legitimación activa ya que, en la actual redacción, la norma individualiza a quien sea parte en un "procedimiento" administrativo, superando la vieja alusión al "expediente" administrativo; se fija expresamente el plazo de cinco días para que la Administración produzca el informe acerca de la demora, se determina la obligatoriedad del tribunal de peticionarlo al eliminarse el pasaje "*si lo estimare pertinente*", y se regula en cinco días el plazo para su traslado; se indica que el juez puede aceptar el plazo propuesto por la Administración o fijar uno prudencial; se prevé la posibilidad de que el juez agregue, en la misma resolución, el apercibimiento si hay un nuevo incumplimiento del plazo; se contemplan aspectos específicos acerca de la apelación de la sentencia, en tanto se enuncian los tres supuestos en los cuales el pronunciamiento es apelable, y se establece que el recurso de apelación se concede al solo efecto devolutivo. Ampliar en NEGRE, María Isabel, "Las reformas introducidas al art. 28 de la ley 19.549: amparo por mora de la Administración", *Revista de Derecho Administrativo*, nº 155, ps. 101/109.

[6] A pesar de que las normas pertinentes refieren a la Administración Federal de Ingresos Públicos, mediante el dec. nº 953/2024 del Poder Ejecutivo Nacional, se disolvió dicho ente autárquico, y se creó la Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA), también como ente autárquico en el ámbito del Ministerio de Economía.

[7] Art. 182 de la ley 11.683: "*La persona individual o colectiva perjudicada en el normal ejercicio de un derecho o actividad por demora excesiva de los empleados administrativos en realizar un trámite o diligencia a cargo de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, podrá ocurrir ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION mediante recurso de amparo de sus derechos. El recurrente deberá previamente haber interpuesto pedido de pronto despacho ante la autoridad administrativa y haber transcurrido un plazo de QUINCE (15) días sin que se hubiere resuelto su trámite*".

1160[8] del Código Aduanero, respectivamente).

No puede soslayarse que, mediante el decreto n° 125/2010, el Poder Ejecutivo porteño vetó parcialmente el proyecto de ley sancionado por la Legislatura (ley 3374[9]), en el cual se regulaba la herramienta adjetiva examinada. La citada ley pretendía incorporar un capítulo en el Título XIII de las "acciones especiales" del Código Contencioso Administrativo y Tributario, integrado por seis artículos que determinaban los supuestos de procedencia de la acción, los requisitos para su presentación, el trámite pormenorizado, la sentencia y el efecto con el que se concede el recurso contra tal pronunciamiento, así como también lo relativo a las costas, e incluso, las sanciones para el caso de incumplimiento a la orden judicial de pronto despacho[10].

Desde luego, la circunstancia de que el amparo por mora de la Administración no haya sido regulado como alternativa procesal específica no resulta óbice para su procedencia, pues si el particular tiene interés concreto en lograr un positivo pronunciamiento del órgano competente, es preciso reconocerle la facultad de acudir a la jurisdicción en protección del derecho a obtener una respuesta de la Administración[11].

Es que, no puede dudarse, allí donde hay un derecho, debe existir una garantía para darle efectividad. Como lo afirma la Corte Suprema, resulta claro que "*donde hay un derecho hay un remedio legal para hacerlo valer toda vez que sea desconocido; principio del que ha nacido la acción de amparo, pues las garantías constitucionales existen y protegen a los individuos por el solo hecho de estar en la Constitución e independientemente de sus leyes reglamentarias, cuyas limitaciones no pueden constituir obstáculo para la vigencia efectiva de dichas garantías*"[12].

Sucede que el instituto del amparo por mora fluye de la garantía constitucional de "ejercer acción expedita, rápida y gratuita de amparo" contra "*todo acto u omisión de autoridades públicas (…) que en forma actual o inminente, lesione, restrinja, altere o amenace con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, derechos y garantías…*"

[8] Art. 1160 de la ley 22.415: "*La persona individual o colectiva perjudicada en el normal ejercicio de un derecho o actividad por demora excesiva de los empleados administrativos en realizar un trámite o diligencia a cargo del servicio aduanero podrá ocurrir ante el Tribunal Fiscal mediante recurso de amparo de sus derechos. El recurrente deberá, previamente, haber interpuesto pedido de pronto despacho ante la autoridad administrativa y haber transcurrido un plazo de quince (15) días sin que se hubiere resuelto su trámite*".

[9] BOCBA: 28/1/2010.

[10] Para ello, se invocó que el plazo de cinco días que fijaba la norma para que la Administración informe al juez acerca de las causas de la demora que se le imputa y acompañe las actuaciones necesarias para determinar la viabilidad del pedido resultaba "*excesivamente exiguo*" . Cabe mencionar que en la Legislatura local se han elaborado distintos proyectos sobre el tema con anterioridad y posterioridad al veto aludido (TSJ, 19/9/2012, "GCBA s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en 'Gómez, Horacio Rubén c/GCBA s/amparo por mora administrativa'", expte. n° 8834/12, voto del juez Casás).

[11] Cámara CAyT, Sala I, 21/5/2001, "Andrada, Ligia del Valle", expte. n° 589.

[12] CSJN, 24/2/2009, "Halabi, Ernesto c/PEN-ley 25.873-dto. 1563/04 s/amparo", Fallos: 332:111. Cabe recordar que, ya a mitad del siglo pasado, en el emblemático precedente "Siri", el máximo tribunal federal había señalado que basta la comprobación inmediata de que una garantía constitucional se halla restringida sin orden de autoridad competente y sin expresión de causa que justifique la restricción, para que aquélla sea restablecida por los jueces en su integridad, aun en ausencia de ley que la reglamente. Asimismo, agregó que las garantías individuales existen y protegen a los individuos por el solo hecho de estar consagradas en la Constitución, e independientemente de las leyes reglamentarias (CSJN, 27/12/1957, "Siri Ángel", Fallos: 239:459).

consagrada en el art. 14 de la Constitución local, así como también del derecho de peticionar a las autoridades reconocido en la Constitución Nacional (cfr. art. 14). Asimismo, surge del artículo XXIV de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre que impone a la "autoridad competente" el deber de resolver con prontitud las "peticiones respetuosas" efectuadas por motivos de interés general o particular, e implícitamente del art. 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (normas que integran la Constitución porteña, según lo dispuesto en su art. 10)[13].

En el mismo sentido, se ha señalado que si bien no tiene una regulación legal específica en el ámbito local, el amparo por mora surge del art. 14 de la Constitución de la Ciudad y tiende a proporcionar a los administrados un remedio rápido y expedito a fin de resguardar sus derechos frente a la mora de la Administración pública cuando se requiera de ella un pronunciamiento expreso y concreto[14].

Por lo tanto, acierta la doctrina cuando expresa que entre el *amparo* y el *amparo por mora* existe una relación de género y especie, aun cuando resulte necesario que la aplicación de las normas del amparo se adecúe a las particularidades propias de la mora de la Administración[15].

En análoga inteligencia, la jurisprudencia ha destacado que el amparo por mora no constituye sino una especie de la acción de amparo regulada en los artículos 43 de la Constitución Nacional y 14 de la Constitución de la Ciudad, la cual procede también contra omisiones de la Administración, razón por la cual puede acudirse a esta vía siempre que demorare el dictado de la resolución que requiera el interesado, lesionando de ese modo su derecho a obtener una respuesta por parte de la Administración al planteo efectuado[16].

Por su parte, el Tribunal Superior de Justicia ha señalado que, ante la ausencia de una regulación expresa, el art. 14 de la Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires permite encuadrar y tramitar la petición de amparo por mora de la Administración[17].

No puede soslayarse que, al criticar el vacío normativo mencionado, el juez Casás consideró altamente beneficioso —tanto para los vecinos porteños, los tribunales de justicia y la Administración pública— "*contar con normas legales específicas —claras, sencillas y precisas— que regulen en esta jurisdicción el amparo por mora, valioso instituto orientado a enfrentar determinadas conductas omisivas del Estado —inactividad formal de la autoridad administrativa—, regulado a nivel nacional en el art. 28 de la LNPA desde hace cuatro décadas e incluso con anterioridad para el ámbito específico del Tribunal Fiscal de la Nación*". En ese sentido, señaló que "*con ello ganaría en calidad la relación entre las autoridades del Estado y los vecinos, pues estos últimos verían tutelado de una mejor manera su derecho al debido proceso*

[13] Cámara CAyT, Sala II, 29/12/2000, "Saslavsky, Martha Leonor"; 14/8/2001, "Mehadebb Sakkal, Elías"; y 8/5/2001, "De Feudis, Antonio Roberto".

[14] Cámara CAyT, Sala II, 2/12/2008, "Asociación Civil Casa Amarilla", expte. nº 29564.

[15] IVANEGA, Miriam Mabel, "Algunas cuestiones sobre el amparo por mora. Con especial referencia a la jurisprudencia del fuero Contencioso Administrativo Federal y del fuero Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires", en CASSAGNE, Juan Carlos, *Derecho Procesal Administrativo*, Hammurabi, Buenos Aires, 2004, p. 107.

[16] Cámara CAyT, Sala I, 21/5/2001, "Andrada, Ligia del Valle y otros", expte. nº 589.

[17] TSJ, 7/7/2008, "Pelacoff, Lisa Paola c/GCBA y otros s/amparo (art. 14 CCABA)", expte. nº 5860/08; ver, en el mismo sentido, TSJ, 19/9/2012, "GCBA s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en 'Gómez, Horacio Rubén c/GCBA s/amparo por mora administrativa'", expte. nº 8834/12, voto de la jueza Ruiz.

adjetivo [cf. arts. 22, inc. f), LPA, 13.3, CCABA, 18, CN y 8 y 25, CADH]. Al mismo tiempo, al instaurarse reglas específicas previsibles, similares para todos aquellos casos donde se reclame en sede judicial una orden de 'pronto despacho' de la decisión o procedimiento administrativo retardado injustificadamente, se tornaría más objetivo el trámite del proceso y se contribuiría a la seguridad jurídica, valor que, como tiene dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación, posee jerarquía constitucional (cf. Fallos: 321:2933, entre muchos otros)", y que la apuntada previsibilidad, en consecuencia, "*facilitaría la actuación de los vecinos que acuden ante los tribunales, de las autoridades públicas que son demandadas y, claro está, de los jueces que deben resolver las disputas tomando en cuenta el derecho positivo de la Ciudad*".[18]

En definitiva, el amparo por mora se erige en una acción tendiente a obtener una orden judicial de pronto despacho[19], que puede deducir quien reviste la condición de parte en un procedimiento administrativo, cuando el órgano competente ha dejado vencer los plazos fijados o ha transcurrido un lapso que excede pautas temporales razonables sin emitir el dictamen, resolución de mero trámite o acto de fondo que corresponda[20].

Ocurre que "*constituye una obligación legal de la autoridad expedirse según lo normado en los arts. 2°, 25 y 26, a), de la L.P.A. C.A.B.A., en los plazos previstos legalmente o en tiempo razonable, según las circunstancias y complejidad del caso*"[21].

La jurisprudencia ha esclarecido que su objeto es proporcionar a los administrados un remedio rápido y expedito a fin de resguardar sus derechos frente a la mora de la Administración pública cuando se requiere de un pronunciamiento expreso y concreto[22]. De modo que resulta procedente en aquellos casos en que "*la autoridad omita expedirse respecto de un planteo del particular dentro del plazo fijado por ley para responder o cuando haya transcurrido un tiempo razonable sin que medie pronunciamiento (Linares, Juan Francisco, Derecho Administrativo, Astrea, Bs. As., 2007, ps. 415/416)*"[23].

En cuanto a la admisibilidad del amparo por mora, es necesario recordar que, con esta acción, no se ataca un acto, sino que, por el contrario, se solicita su dictado en

[18] TSJ, 19/9/2012, "GCBA s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en 'Gómez, Horacio Rubén c/GCBA s/amparo por mora administrativa'", expte. n° 8834/12, voto del juez Casás.

[19] Frente a las formulaciones que han conceptualizado la figura como una orden judicial de pronto despacho, se ha sostenido que tal noción implica una reducción de la trascendencia de la institución, ya que supone un juicio previo sobre la antjuricidad de la demora, la legitimación del actor para reclamar en su consecuencia, e incluso sobre la obligación de la Administración de expedirse ante tal petición. Por ello, se ha afirmado que el amparo por mora "*constituye un sistema de control de la gestión administrativa in procedendo, que somete a esta esfera de su actividad a la revisión jurisdiccional. Por ello, ante la constatación de una omisión ilegítima o arbitraria de pronunciarse, se concreta en el emplazamiento a la Administración para que emita el acto que permita una intervención sustancial del Poder Judicial para la concreción de la sujeción de la actividad del Estado a la juridicidad*" (GARCÍA PULLÉS, Fernando R., *Tratado de lo contencioso administrativo*, tomo II, Hammurabi, Buenos Aires, 2004, ps. 786/787).

[20] Cámara CAyT, Sala I, 21/05/2001, "Andrada, Ligia del Valle y otros", expte. n° 589; 13/09/2007, "Yagi Chieko", expte. n° 22324; 1/12/2015. "Smart Media S.R.L.", expte. A5961/2014; 12/06/2001, "Skurnik, Carlos Marcelo"; Sala II, 14/08/2002, "Mehadebb Sakkal", expte. n° 1698; 26/10/2010, "Encinas", expte. n° 33135; 29/12/2000, "Saslavsky, Martha Leonor", expte. n° 47910; entre otros.

[21] Cámara CAyT, Sala II, 14/5/2001, "Torres, Daniel Eirin"; 3/05/2002, "Rey Juan Carlos y Montovia Guillermo Federico", expte. n° 3791; 21/5/2002, "Niz, Marta Elena", expte. n° 4415.

[22] Cámara CAyT, Sala II, 2/12/2008, "Asociación Civil Casa Amarilla", expte. n° 29564.

[23] Cámara CAyT, Sala III, 2/05/2016, "Galante Eduardo Jesús", expte. n° 42538.

respuesta a una petición formulada en sede administrativa[24].

Es evidente, entonces, que las condiciones de admisibilidad —fundamentalmente, la constatación de una situación objetiva de demora— deben presentarse al comienzo del proceso.

Al respecto, se ha señalado que la mora debe verificarse al momento de iniciar la acción judicial "*y no motivarse exclusivamente en circunstancias posteriores, sin perjuicio de que, en caso de ser admisible la demanda, puedan y deban valorarse hechos acaecidos durante el transcurso del litigio. Esto es, no cabe la iniciación de procesos judiciales 'preventivos; en paralelo al trámite de un expediente administrativo para el supuesto de que eventualmente se produzca en éste la mora que habilite, luego, el dictado de una orden judicial de pronto despacho. Tal actitud desvirtúa las características del instituto y constituye un dispendio de recursos jurisdiccionales que deben volcarse a la resolución de los numerosos casos 'concretos' radicados en ambas instancias*"[25].

A efectos de constatar la situación objetiva de la mora, es determinante que la autoridad administrativa hubiere dejado vencer los plazos —legales o reglamentarios—fijados en las normas especiales o los generales que el ordenamiento dispone, pues si las primeras no establecen un plazo determinado para el pronunciamiento, éste no podrá exceder de sesenta días (cfr. art. 10 de la Ley de Procedimientos Administrativos local).

Por otra parte, cabe resaltar que, a diferencia de lo que acontece en otros ordenamientos[26], el pedido de pronto despacho no es un requisito de admisibilidad del amparo por mora[27], el cual procede ante el mero incumplimiento de los plazos en el curso de un procedimiento administrativo.

No puede ser otra la solución pues el pronto despacho busca configurar el silencio administrativo[28], mientras que en el amparo por mora lo que se pretende es obtener una resolución expresa[29].

Es habitual que, al contestar la acción, la Administración invoque la necesidad de cumplir ciertos trámites previos para el dictado de los actos administrativos involucrados, así como también la

[24] Ver, en igual sentido, SALGADO, Alí y VERDAGUER, Alejandro, *Juicio de amparo y acción de inconstitucionalidad*, Astrea, Buenos Aires, 2000, p. 289.

[25] Cámara CAyT, Sala II, 5/2/2007, "Suárez Pablo José", expte. nº 20510.

[26] El "recurso de amparo" ante el Tribunal Fiscal de la Nación, previsto en el art. 182 de la ley 11.683 como mecanismo específico para sortear la mora del Fisco Nacional, exige la interposición de un pronto despacho ante la autoridad administrativa y el transcurso del plazo de 15 días sin que se hubiera resuelto el trámite.
Cabe resaltar que dicho requisito fue incorporado en el año 2003, mediante la ley 25.795 (B.O.: 17/11/2003).

[27] Acerca de este punto, se ha destacado que "*no es un requisito de admisibilidad de la acción interponer un pronto despacho, ponderando que ello es facultativo para el administrado quien, como asentara, posee diversos cauces a su alcance para enfrentar la ausencia de respuesta de la Administración*" (Juzgado CAyT nº 18, 27/10/2022, "Ledda, Mariel Elizabeth", expte. A113944/2022). De todas formas, en el caso de que el contribuyente realice un pedido de pronto despacho y luego acuda al órgano judicial a través del cauce adjetivo examinado, tal temperamento, en exceso de los requisitos de admisibilidad de la acción, no puede perjudicarlo.

[28] La configuración del "silencio" de la Administración, como ficción para tener por denegada la petición y acceder a la jurisdicción, exige, además del transcurso del plazo fijado por las normas para emitir el pronunciamiento o el subsidiario de 60 días, la articulación de un pronto despacho y el transcurso de otros 30 días sin producirse la resolución (cfr. art. 10 de la Ley de Procedimientos Administrativos local).

[29] GUSMAN, Alfredo S., *Juicio de amparo por mora de la Administración*..., op. cit., p. 118.

complejidad de las actuaciones, entre otros argumentos.

Dicho planteo ha sido rechazado, con sustento en que no resulta atendible para repeler la acción "*lo alegado por la demandada en cuanto a que la demora en resolver las actuaciones administrativas obedece a que deben cumplirse los requerimientos previos e ineludibles, y recabarse todos los datos e información pertinente en diversas áreas físicamente dispersas*", dado que son cuestiones de organización interna que a ella atañe solucionar, y no resultan argumentos atendibles para justificar la demora denunciada. Por ello, dado que al momento de iniciarse la demanda el plazo para resolver se encontraba vencido —arts. 2º, 25 y 26, inc. a, LPACABA y art. 10 de dicha norma—, y en el marco del proceso judicial la demandada no había justificado la demora con argumentos atendibles, se hizo lugar a la acción de amparo[30].

Asimismo, se ha sostenido que no es suficiente que, frente a la petición articulada por el particular, la Administración se limite a señalar la existencia de trámites internos, sin dictar el pertinente acto tendiente a resolver, en concreto, el reclamo articulado.

Cabe destacar que, al revocar la sentencia que había rechazado un amparo por mora, la Corte Suprema de Justicia ha resaltado la trascendencia que tienen las actuaciones administrativas como elemento de prueba y que la falta de presentación del expediente involucrado puede, incluso, constituir una presunción en contra de la Administración.

También suele ocurrir que, al contestar la demanda, la Administración invoque y acredite el dictado del acto administrativo o resolución que motiva el inicio del proceso. En ese caso, resulta nítido que corresponde declarar abstracto el amparo por mora, aunque restará dirimir lo atinente a las costas procesales, las cuales deben ser impuestas a la demandada si, al inicio de la acción, existía la mora denunciada. Es evidente que una solución diversa podría constituir un injustificado incentivo para que la Administración sólo impulse el procedimiento administrativo cuando recibe la notificación de la demanda judicial.

Desde otra perspectiva, cabe tener presente que, al admitirse la acción de amparo, no ha sido unívoco el temperamento de los tribunales locales al determinar cuál es el plazo para que la Administración se pronuncie, ya que es fijado en 10, 15, 20 e, incluso, 30 días.

Parece claro que, a la hora de precisar tal plazo, resultan dirimentes las circunstancias particulares de cada uno de los procesos, lo que supone examinar cuál era la demora de la demandada al momento en que se promovió el amparo por mora, así como también la naturaleza del acto que debe dictar.

Por otra parte, corresponde aclarar que dicho plazo comienza a correr desde que queda firme la sentencia que lo fijó y que el recurso de apelación contra ese pronunciamiento se concede con efectos suspensivos (cfr. art. 21 de la ley 2145, t.o. 2024, según la ley 6764).

El cotejo de la jurisprudencia revela que es muy frecuente que el Gobierno de la Ciudad se agravie, particularmente, de los plazos fijados por los tribunales para expedirse acerca de la petición de los administrados, por considerarlos exiguos, aunque la Cámara de Apelaciones se ha mostrado proclive a confirmar tales términos.

Se ha sostenido que si bien el plazo fijado, aisladamente considerado, podría resultar escaso, el fundamento del Fisco cede ante la situación fáctica ocurrida desde el

[30] Cámara CAyT, Sala III, 8/5/2014, "Oviedo Carlos Gustavo", expte. A69266.

reclamo efectuado en sede administrativa, hasta el dictado de la sentencia de la Cámara. Asimismo, se agregó que tampoco puede soslayarse que "el solo hecho de haber invocado recurso de apelación habilitó al demandado a hacerse de un plazo sustancialmente mayor al allí dispuesto para el cumplimiento de la obligación de hacer que contiene dicho decisorio".

A su vez, se ha confirmado el plazo establecido por el tribunal, ya que el Gobierno de la Ciudad, con sus genéricas argumentaciones, no había logrado demostrar de manera concreta que dicho término resultara irrazonable, máxime si se tenía en cuenta el tiempo transcurrido desde las presentaciones efectuadas por la actora.

En otra causa, se sostuvo que "*difícilmente puede sostener la recurrente que el plazo fijado por el magistrado de grado resulta insuficiente, pues entre la interposición del reclamo (...) y el dictado de la sentencia recurrida, esto es, cuando se fijó el plazo cuestionado (...) transcurrieron casi cuatro años sin que la Administración haya dado cumplimiento a su deber legal de expedirse*". Asimismo, se agregó que "*si bien el recurrente sostiene que el plazo resulta exiguo en atención a la complejidad de las actuaciones administrativas, lo cierto es que tales manifestaciones no fueron acompañadas de prueba alguna que permita darlas por acreditadas*"[31].

En sentido análogo, en otros pronunciamientos se ha considerado, de modo amplio, que el plazo ordenado resultaba ajustado a las circunstancias del caso[32].

Finalmente, cabe mencionar que, en el supuesto de que la Administración incumpla el mandato contenido en la sentencia, corresponde imponer sanciones conminatorias (cfr. art. 32 del CCAyT[33]).

Es evidente que la fijación de astreintes constituye una herramienta idónea para vencer una nueva reticencia de la Administración y la inobservancia del mandato judicial que alteran la eficacia del propio amparo por mora[34].

Por ello, esta medida compulsiva puede ser sumamente eficaz para lograr los

[31] Cámara CAyT, Sala I, 13/7/2017, "Obras Civiles S.A.", expte. A1027/2017.

[32] Cámara CAyT, Sala III, 14/2/2019, "Fresh & Raising S.R.L."; Sala III, 9/6/2023, "Klas", nº 288413/2022.

[33] Art. 32 del CCAyT: "*Los/las jueces/zas y tribunales pueden imponer sanciones pecuniarias compulsivas y progresivas tendientes a que las partes cumplan sus mandatos cuyo importe es a favor del/la titular del derecho afectado por el incumplimiento. Pueden aplicarse sanciones conminatorias a terceros, en los casos en que la ley lo establece. Las condenas se gradúan en proporción al caudal económico de quien deba satisfacerlas y pueden ser dejadas sin efecto, o ser objeto de reajuste, si aquél desiste de su resistencia y justifica total o parcialmente su proceder. Cuando el incumplimiento del mandato sea imputable a una autoridad administrativa, el tribunal puede disponer que las sanciones se hagan efectivas en la persona del funcionario responsable de máximo nivel de conducción del organismo que ha incurrido en incumplimiento. En tal caso, ejecutado que sea y sólo para el caso de comprobada imposibilidad de pago, pueden satisfacerse a través del sujeto de derecho estatal. En el supuesto de que la sanción conminatoria sea aplicada a un funcionario estatal, la misma resultará apelable con efecto suspensivo hasta que el Tribunal de Alzada resuelva el recurso referente a la imposición de sanciones dentro de los cinco (5) días hábiles de recibido el expediente a estudio*".

[34] La importancia fundamental de las astreintes en esta materia surge, incluso, del art. 23 de la ley 24.463, ya que si bien, por regla, excluye la posibilidad de que los jueces hagan uso de las sanciones pecuniarias respecto de los organismos previsionales, como de los funcionarios competentes, solo las admite en los casos de amparo por mora (GUSMAN, Alfredo S., *Juicio de amparo por mora de la Administración*..., op. cit., p. 151).

objetivos que se persiguen con el amparo por mora.

No puede soslayarse que la Corte Suprema, al examinar la normativa nacional —ley 26.944, de Responsabilidad del Estado— en el marco de un amparo por mora, ha sostenido que dicha norma no cercena la posibilidad de que, ante el incumplimiento de un mandato judicial por parte del Estado Nacional, los tribunales apliquen, en ejercicio de su facultad de *imperium*, las medidas compulsivas contempladas en el ordenamiento jurídico a los efectos de vencer esa reticencia (v. gr., art. 804 del Código Civil y Comercial de la Nación, y art. 37 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación), las cuales "*constituyen un medio del que los jueces pueden valerse con el objeto de vencer la reticencia de quien deliberadamente incumple un mandato judicial*"[35].

Cabe aclarar que, en lo que aquí interesa, la ley 6325 de Responsabilidad del Estado de la Ciudad contempla expresamente que "*las estipulaciones de la presente ley no obstan a la procedencia de las sanciones conminatorias*".

VI. La acción de amparo por mora para sortear las demoras en resolver pedidos de repetición

Uno de los tópicos que más controversias ha suscitado en el fuero porteño es el referido a la mora del organismo recaudador en resolver los reclamos de repetición de tributos.

Como regla, el Código Fiscal de la Ciudad establece que los contribuyentes y responsables deben interponer el pertinente reclamo administrativo de repetición (cfr. art. 64 del Código Fiscal t.o. 2025 por el dec. nº 116/2025). Por otra parte, la citada norma determina que, cuando se presente el reclamo aludido, "*se procederá en primer término a verificar la existencia de deuda con respecto al tributo que se trata u otro tributo en el que el contribuyente o responsable se encuentre o debiera estar inscripto*", ya que, en caso de detectarse deuda, "*se procede en primer lugar a su compensación con el crédito reclamado, reintegrando o intimando el pago de la diferencia resultante*".

A diferencia de lo que ocurre en otras jurisdicciones, el Código Fiscal de la Ciudad no regula plazos específicos para que la autoridad competente resuelva tal reclamo, así como tampoco contempla un plazo genérico para expedirse en otras peticiones.

Frente a dicho vacío, en virtud de lo estipulado en el art. 3° del Código Fiscal, es imprescindible acudir a las previsiones de la Ley de Procedimientos Administrativos de la Ciudad, de aplicación supletoria en todo aquello no previsto.

En este punto, el art. 10 de la Ley de Procedimientos Administrativos local determina que "*si las normas especiales no previeran un plazo determinado para el pronunciamiento, éste no podrá exceder de sesenta días; vencido el plazo que corresponda, el interesado requerirá pronto despacho y si transcurrieren otros treinta días sin producirse dicha resolución se considerará que hay silencio de la Administración*", solución que es consagrada, de un modo idéntico, por el art. 8º del Código CAyT (t.o. 2024, según la ley 6764).

Es decir, por aplicación de la norma mencionada, el organismo recaudador cuenta con 60 días —hábiles administrativos— para resolver los reclamos de repetición articulados por los contribuyentes en su sede, dentro del cual

[35] CSJN, 3/3/2020, "Bernardes, Jorge Alberto c/ENA-Ministerio de Defensa s/amparo por mora de la administración", Fallos: 343:140.

debe cumplir con lo estipulado en el art. 64, en cuanto ordena verificar la existencia de otras deudas tributarias del sujeto pasivo y, en su caso, efectuar la pertinente compensación.

En ese sentido, la jurisprudencia ha mencionado que es evidente que la actividad administrativa que determina dicha norma debe enmarcarse en las previsiones vigentes y tiempos contemplados en todo el ordenamiento legal.

No puede soslayarse que el Código Fiscal porteño, en el capítulo referido a los "plazos" enuncia que *"los plazos administrativos obligan por igual y sin necesidad de intimación alguna a la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos, a los funcionarios públicos personalmente y a los interesados en el procedimiento"* (cfr. art. 104).

En el ámbito jurisprudencial, más allá de las particularidades de la relación jurídica tributaria y de las circunstancias fácticas involucradas en cada uno de los procesos, numerosas pretensiones dirigidas a sortear la demora del Fisco local en resolver los reclamos de repetición de tributos han tenido favorable acogida.

En ese sentido, se ha considerado que las circunstancias del expediente no permitían tener por acreditada la complejidad alegada, ni que la información requerida fuera necesaria para resolver el reclamo, y que lo alegado en cuanto a que la demora en resolver las actuaciones administrativas obedecía a que debían recabarse todos los datos e información pertinente en diversas áreas no resultaban atendibles para justificar la demora denunciada.

Cabe agregar que, en un caso con ciertas similitudes, la Sala III sostuvo que *"si bien es cierto que el Código Fiscal (t.o. 2019) no establece plazos para que la autoridad competente se expida (cfr. arts. 68 y 72) sobre las retenciones o compensaciones, no lo es menos que desde el reclamo realizado por el contribuyente el 2 de julio de 2019, hasta la fecha, han pasado casi dos años sin que la administración se expidiera en relación con lo requerido por el contribuyente"*, y agregó que *"la circunstancia detallada no sólo excede la razonabilidad de los plazos dispuestos en el Consenso fiscal para cumplir (seis meses), sino también el hecho de la declaración de pandemia, que ocurrió casi un año más tarde después del reclamo administrativo deducido por la parte actora"*[36].

Por su parte, en otro proceso análogo, la Sala IV consideró que *"desde que se inició el reclamo en sede administrativa por la solicitud de devolución de saldos a favor, realizada ante la AGIP el 26 de junio de 2019, hasta la fecha (considerando, a su vez, los pedidos de pronto despacho efectuados el 11 de octubre de 2019 y el 5 de noviembre de 2021), ha transcurrido un extenso plazo sin que se encuentre acreditado el dictado del acto administrativo pertinente"*. Asimismo, agregó que el Gobierno de la Ciudad no había indicado *"que dicha información sea necesaria para resolver el reclamo instaurado o bien cumplir la sentencia judicial, como así tampoco que el plazo para resolver sea insuficiente por no contar con la información necesaria"*[37].

Finalmente, cabe destacar que la Sala II revocó una sentencia que había declarado abstracta la acción, con sustento en que la Administración había efectuado un requerimiento a la actora, circunstancia que —según el tribunal de primera instancia—, determinaba que el reclamo estaba tramitando por los carriles administrativos

[36] Cámara CAyT, Sala III, 25/3/2021, "Litoral Virtual S.R.L.", expte. A39/2020.
[37] Cámara CAyT, Sala IV, 15/7/2022, "Guscelmeher S.A.", expte. A251012/2021.

respectivos. Para así decidir, señaló que los elementos aportados "*no explican el prolongado período transcurrido sin una resolución por parte de la demandada sobre el reclamo efectuado quien, por la posición que ocupa, tiene el deber de instruir las actuaciones para emitir una resolución oportuna*", y que "*no parece proporcionado mantener una situación de incertidumbre por todo ese tiempo a quien reclama la protección de un derecho que considera le asiste*". En ese sentido, concluyó que "*la duración que tuvo el procedimiento administrativo excedió con creces el plazo considerado razonable para alcanzar una resolución por parte de la Administración*", ya que, a pesar de que la petición se encontraría recorriendo los carriles correspondientes, "*lo cierto es que el tiempo que ha demorado la AGIP para instarlo resulta injustificado e irrazonable, vulnerando principios basales como el del debido proceso adjetivo, la garantía de derecho de defensa y de la tutela judicial efectiva*"[38]. Cabe agregar que, al emitir el pertinente dictamen, el Equipo Fiscal "B" ante la Cámara consideró que "*asiste razón a la recurrente en cuanto sostiene que la mera reactivación del trámite interno administrativo no descarta la morosidad en la que ha incurrido la Administración, toda vez que aún no ha brindado a la actora una respuesta fundada que resuelva el reclamo planteado*".

VII. Otros pronunciamientos en materia tributaria

Como consecuencia del extenso ámbito de aplicación del cauce adjetivo examinado, los tribunales porteños han tenido ocasión de enjuiciar otro tipo de demoras, de la más variada naturaleza, en las que puede incurrir la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos.

Es evidente que la falta de una respuesta expresa por parte del organismo recaudador es pasible de generar perjuicios de diversa índole en el contribuyente.

a) Modo de determinación de valuación fiscal

En un proceso en el cual se había requerido un pronto despacho judicial para que el Fisco local se expidiera acerca del modo en que había determinado la valuación fiscal de un inmueble, así como también respecto de la metodología utilizada para la valoración de ciertos parámetros, se hizo lugar a la acción, ya que si bien se habían producido varios informes, el pedido efectuado por la contribuyente no había sido resuelto en forma íntegra[39].

Cabe agregar que la Cámara de Apelaciones afirmó que el plazo fijado por el tribunal para el dictado del acto pertinente no era insuficiente y resultaba ajustado a las circunstancias de la causa, "*pues entre la interposición del reclamo en sede administrativa y el dictado de la sentencia recurrida —esto es, cuando se fijó el plazo cuestionado (...)— transcurrieron casi quince meses sin que la Administración haya dado cumplimiento a su deber legal de expedirse respecto de los puntos referidos, habiéndose vencido ampliamente el plazo previsto en los artículos 10 del Decreto N° 1510/1997 y 8° del CCAyT, aplicables al caso*"[40].

De esta manera, la Sala rechazó los fundamentos del Fisco vinculados con la necesidad de que, para la resolución de la petición efectuada en su sede, interviniesen

[38] Cámara CAyT, Sala II, 11/5/2023, "Niro Construye S.A.", expte. A 280766/2022.

[39] Juzgado CAyT n° 20, 13/6/2018, "Telemetrix S.A.", expte. A1669/2018.

[40] Cámara CAyT, Sala I, 14/9/2018, "Telemetrix S.A.", expte. A1669/2018, voto de las juezas Schafrik y Díaz.

distintas dependencias del Gobierno de la Ciudad.

b) Solicitud de actualización de los registros de la Administración tributaria

En otro proceso, se admitió el amparo por mora promovido a efectos de que se ordenara al Fisco local dictar el acto administrativo vinculado con la solicitud de actualización de los sistemas informáticos de la AGIP, producto de su demora en tomar nota de la inscripción definitiva de una empresa en el Registro del Distrito de Diseño (RED), circunstancia que, a juicio de la actora, le permitía gozar de los beneficios y exenciones impositivas que derivan de ese régimen de promoción.

Para así decidir, se señaló que, sin que implique pronunciarse acerca del fondo de lo solicitado, había transcurrido más de un año desde el pedido de pronto despacho, sin que la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos emitiera el acto administrativo que resuelva la petición de la amparista.

Asimismo, se agregó que "*las tardías alegaciones de la demandada, son cuestiones de organización interna que a ella atañe solucionar, y no resultan argumentos atendibles para justificar la excesiva demora puesta de manifiesto en la causa (conf. Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires, Sala II, in re 'Barjas, María Mercedes c/GCBA s/amparo por mora', exp. 12.260/0, del 04-02-05)*"[41].

c) Pedido de desistimiento de una ejecución fiscal

Por otra parte, la Cámara de Apelaciones confirmó la sentencia que había rechazado un amparo por mora interpuesto por un contribuyente para que el Fisco local resuelva la petición realizada en su sede a fin de que desista de un proceso de ejecución fiscal. Para así decidir, se indicó que la Administración ya había resuelto continuar con el proceso judicial respectivo[42].

Cabe señalar que, con otros fundamentos, se expuso que "*el amparo por mora no resulta ser la vía adecuada para lograr el propósito perseguido en el objeto de la pretensión de la parte actora, esto es, que se ordene a la Administración que se expida respecto de la solicitud de desistimiento de la ejecución fiscal iniciada en su contra por la Administración General de Ingresos Públicos. La cual, tal como surge de la prueba documental arrimada a la causa, se encontraría en estado de ejecución de sentencia*"[43].

d) Baja de automotores

Asimismo, la jurisprudencia ha admitido una acción enderezada a que la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos resuelva las actuaciones administrativas vinculadas con la baja definitiva de diversos dominios automotores[44].

Cabe agregar que, en dicho proceso, la Cámara de Apelaciones confirmó el plazo de 10 días fijado por el tribunal de primera instancia para el cumplimiento de lo ordenado[45].

e) Reclamo reimputación

[41] Juzgado CAyT nº 19, 7/10/2019, "Alpargatas S.A.I.C.", expte. A8913/2018, que fue confirmada por la Sala II, mediante la sentencia del 25 de marzo de 2022.

[42] Cámara CAyT, Sala II, 29/11/2016, "Araujo Osvaldo Gabriel", expte. A37066/2015.

[43] Cámara CAyT, Sala II, 29/11/2016, "Araujo Osvaldo Gabriel", expte. A37066/2015, voto de la jueza Schafrik.

[44] Juzgado CAyT nº 21, 12/5/2017, "Rentabus S.R.L.", expte. A703/2017.

[45] Cámara CAyT, Sala II, 8/2/2018, "Rentabus S.R.L.", expte. A703/2017.

En otro orden de cosas, se ha declarado procedente el amparo por mora iniciado por un contribuyente a fin de que el Fisco local se expida respecto de la petición realizada en su sede, para obtener la imputación de un pago efectuado en el marco de una ejecución fiscal y, en consecuencia, la emisión del pertinente certificado de libre deuda[46].

f) Otras peticiones realizadas en sede administrativa

En otro proceso, se ha admitido la acción enderezada a obtener el reconocimiento de los pagos efectuados con relación a varios anticipos del "Impuesto sobre los Ingresos Brutos", así como también la rectificación y/o eliminación de una deuda en la base de datos del organismo recaudador y el consecuente desistimiento de los juicios ejecutivos iniciados en contra de la contribuyente[47].

VIII. Las costas del proceso

En lo que respecta a las costas del proceso, corresponde señalar que la Cámara de Apelaciones ha dispuesto que deben ser soportadas por la Administración siempre que su inactividad sea la causa del inicio del proceso[48].

Por su parte, cabe reiterar que idéntica solución cabe si el proceso devino abstracto como consecuencia del dictado de la resolución una vez promovida la acción. Ocurre que si la conducta reticente de la Administración fue la que motivó el inicio del amparo es claro que, aun cuando la demora haya cesado, debe cargar con los gastos derivados del proceso.

Al respecto, la Sala I indicó que "*las costas habrán de ser impuestas a la administración siempre que de las constancias de la causa surja que se encontraba en mora en oportunidad de interponerse la demanda, ello así, por aplicación del principio objetivo de la derrota en juicio establecido como pauta general por el art. 62 CCAyT*", y agregó que "*la imposición de costas constituye un resarcimiento por los gastos efectuados por quien se vio obligado a desarrollar una actividad, para sustentar su postura u obtener el reconocimiento de su derecho*"[49].

Por su parte, la Sala II destacó que "*debe admitirse que —en principio— de causar la demora administrativa perjuicios, el Estado se encontraría obligado a responder por éstos. Y, los gastos necesarios para hacer cesar tal demora, constituyen en el caso de autos, el perjuicio objeto de reparación*". En ese marco, afirmó que "*no aparece como razonable pretender que deba soportar las costas que fueron originadas para obtener el reconocimiento de su derecho. Respalda tal decisión el principio de gratuidad del amparo para el accionante consagrado por el artículo 14 de la Constitución*"[50].

A su vez, la Sala III sostuvo que "*respecto a las costas, cabe señalar que configurada la mora que dio lugar a la presente acción y puso al actor en la necesidad de recurrir a la*

[46] Juzgado CAyT nº 1, 25/10/2016, "Smit Internacional S.A.", expte. A1002/2016.

[47] Juzgado CAyT nº 22, 30/5/2024, "Mastercard Mercosur Inc.", A95228/2023.

[48] En ese sentido, el art. 64 del CCAyT (t.o. 2024, según la ley 6764) enuncia que "*la parte vencida en el juicio debe pagar todos los gastos de la contraria, aun cuando ésta no lo hubiese solicitado. Sin embargo, el tribunal puede eximir total o parcialmente de esta responsabilidad al/la litigante vencido, siempre que encontrare mérito para ello, expresándolo en su pronunciamiento, bajo pena de nulidad*", norma que resulta de aplicación supletoria en virtud de lo previsto en el art. 28 de la ley 2145 (t.o. 2024, según la ley 6764).

[49] Cámara CAyT, Sala I, 19/11/2004, "Abarca", expte. nº 11728.

[50] Cámara CAyT, Sala II, 27/3/2003, "Píriz", expte. nº 5644.

justicia para obtener una respuesta a su petición, deben ser soportadas por la demandada vencida"[51].

Asimismo, al revocar la sentencia que había distribuido las costas en el orden causa e imponerlas al Gobierno de la Ciudad, la Sala IV consideró que la demandada "*se expidió como consecuencia del inicio de la causa, habiendo transcurrido el plazo legal desde que la actora reclamó en sede administrativa efectivizar la devolución de las sumas reconocidas, teniendo en cuenta la orden de pronto despacho, lo cual determina que la conducta de la demandada la obligó a acudir a la justicia*"[52].

En definitiva, el elemento determinante para la imposición de costas a la demandada en el amparo por mora está dado por el hecho de que, al momento de presentarse la demanda[53], se hubiese configurado una situación de vencimiento de los plazos legales impuestos a la Administración para resolver una presentación del particular[54].

IX. Otros institutos frente a la morosidad de la Administración

La acción de amparo por mora examinada materializa uno de los mecanismos —en este caso, judicial— que el ordenamiento jurídico pone a disposición de los particulares para obtener una decisión expresa de la Administración, aunque no es la única respuesta legislativa frente a tal inactividad formal.

Se trata, como lo recuerda García Pullés, de una pretensión determinativa que se presenta como una de las varias opciones que tiene el ciudadano ante la morosidad administrativa, alternativa a otras (v. gr. el pronto despacho, el silencio, la queja, y la mera inactividad)[55].

En ese sentido, la queja prevista en el art. 93 de la Ley de Procedimientos Administrativos local[56] y el instituto del "silencio" de la Administración del art. 10 de dicha norma[57] —cuya configuración exige la

[51] Cámara CAyT, Sala III, 29/11/2012, "Sabatini", expte. nº 42726.

[52] Cámara CAyT, Sala IV, 14/3/2024, "Al Bureau S.A.", expte. A128873/2023.

[53] Con algún matiz, la ley 3374 sancionada por la Legislatura de la Ciudad y vetada por el Poder Ejecutivo, contemplaba que "*se impondrán costas a la autoridad administrativa demandada en caso de que se haga lugar al amparo interpuesto y en los casos en que la autoridad administrativa emita el dictamen o resolución correspondiente, **en fecha posterior a la recepción del requerimiento judicial**, sin perjuicio de la aplicación del resto de las previsiones establecidas en el Capítulo VIII del Título II del presente Código*" (el destacado es añadido).

[54] Ver, en ese sentido, Cámara CAyT, Sala II, 5/2/2007, "Ilid Miriam", expte. nº 1913; entre otros.

[55] GARCÍA PULLÉS, Fernando R., *Tratado de lo contencioso administrativo*, op. cit., p. 785.

[56] El art. 93 de la Ley de Procedimientos Administrativos local enuncia que "*podrá ocurrirse en queja ante el inmediato superior jerárquico contra los defectos de tramitación e incumplimiento de los plazos legales o reglamentarios en que se incurriere durante el procedimiento y siempre que tales plazos no se refieran a los fijados para la resolución de los recursos. La queja se resolverá dentro de los cinco (5) días, sin otra sustanciación que el informe circunstanciado que se requerirá si fuere necesario. En ningún caso se suspenderá la tramitación del procedimiento en que se haya producido y la resolución será irrecurrible*". La figura tiene su correlato, en el ámbito nacional, en el art. 71 del dec. nº 1759/72.

[57] El art. 10 de la Ley de Procedimientos Administrativos local determina que "*el silencio o la ambigüedad de la Administración frente a pretensiones que requieran de ella un pronunciamiento concreto, se interpretará como negativa. Sólo mediando disposición expresa podrá acordarse al silencio sentido positivo. Si las normas especiales no previeran un plazo determinado para el pronunciamiento, éste no podrá exceder de sesenta días; vencido el plazo que corresponda, el interesado requerirá pronto despacho y si transcurrieren otros treinta días sin producirse dicha resolución, se considerará que hay silencio de*

interposición de un pronto despacho— constituyen otros dispositivos que, a diferencia de la acción en trato, actúan en sede administrativa[58].

Al respecto, se ha señalado que tales mecanismos no son incompatibles entre sí, ni excluyentes, ya que "*frente al silencio de la Administración ante pretensiones que demanden un pronunciamiento concreto, es opción del administrado acudir a la vía regulada por el artículo 10 de la Ley de Procedimientos Administrativos de la Ciudad de Buenos Aires, a la queja prevista por el artículo 89 de esa misma ley —únicamente respecto a los defectos de tramitación o incumplimiento de plazos no referidos a la resolución de recursos—, o al amparo por mora*"[59].

En definitiva, el cauce formal del amparo por mora activa el contralor judicial con el único objetivo de urgir una respuesta expresa por parte de la Administración, con prescindencia de otras herramientas que, con finalidades y campos de acción diversos, el ordenamiento jurídico contempla para combatir el silencio del Estado.

X. Conclusiones

El ordenamiento jurídico no permanece neutral frente a la inactividad de la Administración. Es que, a diferencia de lo que acontece en otros sectores —regidos por la autonomía de la voluntad, donde, en determinados aspectos, el silencio puede resultar indiferente—, la actividad administrativa es, por definición, un orden de limitaciones a los ciudadanos[60].

Acontece que la Administración no solo *puede* hacer, únicamente, lo que la ley habilita[61], sino que, aún más, tiene el *deber* de hacerlo, en la medida en que su inacción contraviene el interés público protegido por el ordenamiento.

A pesar de la ausencia de una regulación específica en la legislación porteña, podemos afirmar, sin la menor vacilación, que el amparo por mora se erige en una especie de la acción de amparo, de fuente constitucional, a tenor de lo normado en el art. 43 de la Constitución Nacional y el art. 14 de la Constitución de Ciudad.

Abarcativa de las omisiones manifiestamente arbitrarias o ilegítimas, el silencio de la Administración ante una solicitud concreta efectuada en su sede, encuadra sin dificultad en uno de los supuestos que habilitan promover una acción de amparo, al transgredir el derecho a peticionar a las autoridades.

De ahí que el amparo por mora, como especie del género que lo comprende, se instituye en una alternativa idónea para obtener un pronunciamiento expreso, con prescindencia de otros institutos

la Administración". En el ámbito nacional, el instituto del silencio de la Administración también encuentra recepción en el art. 10 de la ley 19.549, con sustanciales modificaciones luego de la sanción de la ley 27.742.

[58] El examen pormenorizado de tales institutos excede el objeto de la presente colaboración.

[59] Cámara CAyT, Sala I, 28/2/2001, "Argen X S.A.".

[60] GARCÍA NOVOA, César, *El silencio administrativo en derecho tributario*, op. cit., p. 24.

[61] El máximo tribunal federal ha reconocido que existe una vinculación positiva de la Administración al ordenamiento jurídico (CSJN, 24/2/2015, L.81.XLIX. "Litoral Gas S.A. s/resolución 493/10-ENARGAS"). Asimismo, cabe señalar que los mandatos y órdenes en el Estado constitucional no responden a la voluntad omnímoda de la autoridad (menos aún a conductas intrusivas respecto de los derechos individuales), sino a la normatividad previamente formulada, producto de la existencia de una autolimitación del poder de quien resulta a su vez creador de las normas (CSJN, 19/9/1989, "Leiva, Amelia", Fallos: 312:1686, del voto en disidencia del juez Belluscio).

que también actúan frente al silencio administrativo.

No extraña, entonces, que la ausencia de una regulación específica no haya impedido que los tribunales porteños den adecuada respuesta a los particulares en el marco de las acciones instadas para sortear la mora de la Administración.

Desde luego, consideramos que resultaría de visible utilidad que se supere el vacío apuntado mediante la instauración de un marco legal preciso para tramitar las pretensiones de este tipo, a efectos de homogeneizar y acordar seguridad jurídica[62]; ello, en la medida en que no se introduzcan requisitos superfluos, ni se fijen plazos excesivos que limiten la celeridad que caracteriza el amparo.

Más allá de que la ley sancionada hace quince años por la Legislatura y vetada por el Poder Ejecutivo —a nuestro modo de ver, sin justificación suficiente— pueda resultar perfectible, cabe reconocerle varios aciertos, como la incorporación de una solución expresa en materia de costas, la posibilidad de aplicar sanciones conminatorias, así como también el efecto devolutivo con el que se concede el recurso de apelación contra la sentencia, lo que supone, fundamentalmente, que no se paralice su cumplimiento cuando la acción es admitida. Ocurre que la simple presentación del recurso de apelación importa la concesión "automática" de un plazo adicional a la Administración, lo cual puede coartar la eficacia de esta herramienta adjetiva.

En el ámbito tributario, los contribuyentes han encontrado en el amparo por mora un eficaz remedio para que el Fisco local se expida acerca de las diversas peticiones que nuestra materia involucra, en especial, para hacer cesar la mora en resolver los reclamos de repetición en el "Impuesto sobre los Ingresos Brutos", tópico en el cual abundan los precedentes.

Es que fuera de otras demoras en las que puede incurrir la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos —pues la casuística de esta herramienta adjetiva es sumamente extensa—, la jurisprudencia revela que es muy frecuente que las peticiones no sean resueltas en el plazo de sesenta días, término que, de modo supletorio, resulta aplicable a estos casos.

No hay dudas acerca de que el contribuyente tiene un especial interés en obtener una pronta respuesta a la solicitud de repetición, dado el claro perjuicio que supone la indisponibilidad de las sumas de dinero que quedan en manos del organismo recaudador, máxime si atendemos a las exiguas tasas de interés que se aplican a dicho supuesto.

Con acierto, los tribunales han desestimado los habituales argumentos que esgrime el Estado local, vinculados con la complejidad de las actuaciones, la necesidad de cumplir con determinados pasos previos, o bien la ineludible intervención de diversas áreas de la propia Administración.

Tales razones constituyen aspectos de orden interno, que solo resultan imputables a la Administración, pero de ningún modo obstan a la resolución de las peticiones en los plazos legales o reglamentarios que el ordenamiento establece, máxime si se tiene en cuenta que la tramitación electrónica de los expedientes contribuye a acelerar los tiempos de la Administración y a mejorar la calidad de sus respuestas.

[62] La Corte Suprema de Justicia ha reconocido jerarquía constitucional al citado principio de seguridad jurídica (Fallos: 220:5; 243:465; 251:78; 253:47; 254:62; 316:3231; 317:218; y 332:1531).

No existen, pues, dispensas o excusas válidas para el silencio o las demoras que no encuentren un fundamento normativo concreto.

La jurisprudencia demuestra que, al admitir las acciones de amparo de mora, los tribunales no adoptan un temperamento unívoco a la hora de determinar cuál es el plazo que tiene la Administración para cumplir la sentencia y dictar el respectivo acto, circunstancia que encuentra justificación en que dicho término debe adecuarse a las particularidades de cada uno de los procesos y a la naturaleza de la mora involucrada.

Finalmente, cabe recordar que, aun cuando el dictado del acto administrativo durante el curso del proceso judicial pueda tornar abstracta la acción, si la situación objetiva de la mora se verificaba al promover la demanda, el Gobierno de la Ciudad debe cargar con las costas del proceso.

En definitiva, frente a la indiferencia de la Administración en la observancia de los plazos, la acción examinada cumple una evidente función tuitiva, al dotar a los contribuyentes de una eficaz herramienta para tutelar sus derechos de peticionar a las autoridades y el debido proceso adjetivo, así como también otros derechos sustantivos que son postergados por la irregular situación que engendra tal inactividad.

DOS CUESTIONES CONTROVERTIDAS EN EL CONVENIO MULTILATERAL: LA IMPUGNACIÓN JUDICIAL DE LAS RESOLUCIONES DE LA COMISIÓN PLENARIA y EL PROCEDIMIENTO DEL PROTOCOLO ADICIONAL

Rodrigo Lema

I. Introducción

El Convenio Multilateral (CM), desde un punto de vista procesal, presenta varios puntos de interés, entre los cuales he seleccionado dos para esta colaboración.

El proceso más característico del CM, sin dudas, es el previsto en su art. 24 inc. b), en tanto faculta a la Comisión Arbitral (CA) a resolver las cuestiones que se sometan a su consideración con motivo de la aplicación del CM en los casos concretos, lo que se integra con la instancia revisora ante la Comisión Plenaria (CP), de acuerdo a lo previsto en el art. 25 del CM. También se destaca la competencia de la CA para dictar normas generales interpretativas del CM (conf. art. 24 inc. a CM), la que también reconoce como instancia revisora a la CP (art. 25 CM).

El CM asignó a la CP la potestad de dictar las normas procesales que rigen el procedimiento ante la CA y la CP (art. 17 inc. b CM) y le otorgó a la CA de competencia para proyectarlas (art. 24 inc. f CM) y para resolver los conflictos que se generen con motivo de su aplicación (art. 24 inc. c CM)[1].

Sin embargo, el CM no contiene ninguna referencia sobre la posibilidad de revisión judicial de las decisiones de los organismos del CM, cuestión que desde siempre se ha mostrado controvertida.

Otro punto de interés, desde la óptica procedimental es el vinculado con el Protocolo Adicional del Convenio Multilateral (PACM), como mecanismo o procedimiento de compensación entre fiscos, pensado para tutelar los intereses de aquellos contribuyentes que, no habiendo omitido base imponible, la hubieran distribuido equívocamente[2].

Las dificultades en la aplicación del PACM giran en torno del procedimiento en él contemplado, como en las "modificaciones" que pretendió introducir la RG CA 3/2007[3] en ese procedimiento.

Esta colaboración abordará los dos aspectos procesales mencionados, es decir: la revisión judicial de lo actuado por los organismos del CM y el procedimiento previsto en PACM[4].

[1] Se puede destacar, al respecto, el Reglamento Procesal que rige las actuaciones ante la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria, sancionado por Res. CP 6/2006 y sus modificatorias Res. CP 32/2015, 21/2018, 29/2020, 9/2022, 22/2024 y 6/2025.

[2] Ver Bulit Goñi, Enrique G., *Convenio Multilateral*, Buenos Aires, Depalma, 1992, págs. 160/163 y Bulit Goñi, Enrique G., *Constitución Nacional y Tributación Local*, Buenos Aires, Ad-Hoc, Tomo II, págs. 1743/1756 y 1757/1779, que reproducen los trabajos "El Protocolo Adicional: *Requiem* en su aniversario para una buena intención", publicado originalmente en La Información, 69-265, 1994, y "Protocolo Adicional del Convenio Multilateral. Comentario a la Resolución General CA 3/07", publicado originalmente en Doctrina Tributaria, Errepar, n° 333, diciembre de 2007, págs. 1079/1094.

[3] B.O. 10/10/2007.

[4] Nos hemos ocupado del tema, en forma más general, en "Procedimiento ante los Organismo del Convenio Multilateral", en Schafrik, Fabiana (Directora), Albornoz, Juan José (Coordinador), *Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires Comentado*, Buenos Aires, Editorial Jusbaires, 2023, págs. 1985/2003.

II. La impugnación judicial de las resoluciones de la Comisión Plenaria del Convenio Multilateral

La revisión judicial de las decisiones de los organismos del CM, más precisamente las resoluciones de la CP, que son las decisiones finales de dicha instancia, nos introduce en un escenario procesal complejo, un verdadero laberinto en el cual encontrar el camino correcto no es sencillo.

Los primeros intentos de revisar las decisiones de la CP se instaron a través de la interposición de un recurso extraordinario federal y de una acción de amparo contra sus decisiones, pero ambos intentos fueron desestimados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN)[5].

El tiempo transcurrió y volvió a intentarse la revisión por la vía de recursos extraordinarios, que la CP concedía[6], elevando las causas a la CSJN.

Destacados autores respaldaron esa vía de revisión[7] e incluso la Procuración General de la Nación dictaminó a favor de la admisibilidad de los recursos extraordinarios, a pesar que las resoluciones de la CP, lógicamente, no son sentencias judiciales[8].

Sin embargo, el Máximo Tribunal mantuvo su postura y desestimó el remedio extraordinario diciendo que *"solo procede respeto de sentencias judiciales, es decir, provenientes de los órganos permanentes del Poder Judicial de la Nación y de las provincias"* y que las excepciones a ese principio no se configuran frente a las decisiones de la CP[9].

Más allá de la desestimación de los recursos extraordinarios, en los precedentes referidos la Corte reconoció la posibilidad de revisar judicialmente las decisiones de los organismos del CM, pues dijo que si el recurrente mantenía su postura, no obstante lo resuelto por dichos organismos, podría *"ventilar la cuestión ante los tribunales provinciales competentes, por las vías que las normas procesales respectivas dispongan, sin perjuicio de la intervención ulterior de esta Corte en el supuesto de suscitarse una cuestión federal durante su curso"*[10].

Los superiores tribunales locales también han reconocido la viabilidad de la revisión judicial de decisiones de la CP, con

---

[5] CSJN, Fallos: 305:1471, *"Recurso de hecho deducido por la Cía. Minera Aguilar S.A. en la causa Cía. Minera Aguilar S.A. s/ expediente Comisión Arbitral"*, sentencia del 22/09/1983; Fallos: 305:1699, *"Cía. Minera Aguilar c/ Comisión Plenaria del Convenio Multilateral del 18/8/77 s/ amparo"*, sentencia del 18/10/1983.

[6] Res. CP 23/2009 *"Automotores Juan Manuel Fangio S.A."*; Res. CP 24/2009 *"Frigorífico de Aves Soychu SAICFI"*; Res. CP 25/2009 *"Libertad S.A."*, entre muchos otros.

[7] Bulit Goñi, Enrique G., "Sobre la revisión judicial directa de las resoluciones finales de las comisiones Arbitral y Federal de Impuestos", en Naveira de Casanovas, Gustavo J. (coord.), *Los procedimientos tributarios provinciales, municipales y ante las comisiones Arbitral y Federal de Impuestos*, Buenos Aires, Ad Hoc, 2003, pág. 103 y ss. y Naveira de Casanovas, Gustavo J., Derecho Tributario, Buenos Aires, Editorial Estudio, 1ra. ed., 2013, pág. 319.

[8] Dictamen de la Procuradora Fiscal, Dra. Laura Monti, en la causa *"Maxiconsumo S.A. c/ Provincia de Misiones"*, M.921.XLII.REX, del 29/07/2009.

[9] CSJN, Fallos: 336:443, *"Frigorífico de Aves Soychu SAICIFIA c/ Municipalidad de Gualeguay"*, sentencia del 14/03/2013, y de la misma fecha: *"Maxiconsumo S.A. c/ Provincia de Misiones"*, M.921.XLII.REX, y *"Automotores Juan Manuel Fangio S.A. c/ Provincia de Buenos Aires y Ciudad de Buenos Aires"*, A.1014.XLV.REX.

[10] Ver considerandos 6 de las sentencias citadas en la nota anterior.

divergencias en cuanto al tribunal competente[11].

Si bien la CSJN parece haber sido clara al remitir a la instancia judicial local y a la vía procesal que dispongan las normas locales, tales referencias no otorgan suficiente certeza para conocer cuál sería la vía específica prevista en tales normas[12], cuál sería la oportunidad procesal, el sujeto demandado y/o el tribunal competente, lo que ha generado jurisprudencia contradictoria en otras jurisdicciones.

En este sentido, encontramos que algunos tribunales provinciales, con toda lógica en nuestra opinión, se han considerado incompetentes para revisar las decisiones de la CP, teniendo en cuenta *"la naturaleza multijurisdiccional de los órganos administrativos que emitieron las resoluciones cuestionadas"* y la obligatoriedad de aquellas decisiones respecto de la jurisdicción (art. 24 inc. b. CM), que *"excluye que la propia Provincia, por sí –mediante una sentencia de su propio Poder Judicial-, pueda dejar sin efecto las resoluciones en cuestión"*, por lo cual esos tribunales han remitido las actuaciones a la justicia federal [13].

La justicia federal, ante ello, ha seguido la línea de la CSJN y no ha aceptado su competencia para entender en los pleitos derivados por la justicia local, y los conflictos negativos de competencia así generados han sido resueltos por el Máximo Tribunal a favor de la competencia local[14].

A pesar de ello, la cuestión sigue siendo controvertida, dado que la SCBA mantuvo la incompetencia de la justicia local para entender en la materia, haciéndose cargo de los precedentes del Máximo Tribunal y explicando las razones por las cuales se apartaba de aquellos[15].

La SCBA descartó en su pronunciamiento *"los problemas que naturalmente genera la posibilidad de que la justicia ordinaria de*

[11] Por ejemplo, el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires habilitó la revisión de lo decidido por los organismos del Convenio Multilateral en el marco de las demandas impugnativas contra los actos que agotaron la instancia administrativa bajo el procedimiento tributario local. Ver TSJBA, *"Libertad S.A. c/ AGIP s/ impugnación de actos administrativos"*, expte. 9820/2013, sentencia del 12/11/2014. El mismo criterio fue seguido por la Sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario, en *"Prudencia Cía. Argentina de Seguros Generales S.A. c/ GCBA"*, expte. 33931/2017, sentencia del 23/05/2019, fallo confirmado por el TSJBA: *"GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en 'Prudencia Compañía Argentina de Seguros Generales SA c/ GCBA s/ impugnación de actos administrativos'"*, expte. nº 17692/19, sentencia del 13/04/2022. La Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, como se verá más adelante, no reconoce la competencia local para ejercer la revisión de lo decidido por un organismo interjurisdiccional, pero considera que la revisión le compete a la justicia federal. Ver SCBA, A. 74.938, *"Municipalidad de Vicente López c/ Comisión Arbitral y otro s/ pretensión anulatoria"*, sentencia del 28/08/2021.

[12] La competencia contencioso-administrativa de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y las acciones judiciales que ella involucra, están legisladas respecto de la actuación de las autoridades administrativas de su jurisdicción (conf. arts. 1, 2 y ccs. del Código Contencioso Administrativo y Tributario). Lo mismo ocurre en la Provincia de Buenos Aires (por ejemplo, arts. 1 y 2 del Código Contencioso Administrativo de la Provincia de Buenos Aires) y en otras provincias. Por lo tanto, las vías impugnativas tradicionales no están previstas para impugnar, al menos no directamente, las resoluciones de organismos interjurisdiccionales.

[13] Cám. Cont. Adm. de San Martín (PBA), *"Municipalidad de Moreno c/ Frigorífico Rydhans"*, causa 3286/12, sentencia del 6/11/2012, entre muchos otros.

[14] CSJN, *"Municipalidad de Vicente López c/ Comisión Arbitral"*, CSJ 2362/2019/CS1, sentencia del 06/08/2020. En el mismo sentido y carátula: CSJ 220/2020/CS1, sentencia del 17/12/2020.

[15] SCBA, A. 74.938, *"Municipalidad de Vicente López c/ Comisión Arbitral y otro s/ pretensión anulatoria"*, sentencia del 28/08/2021.

cualquiera de las veinticuatro jurisdicciones signatarias del Convenio Multilateral de 1977 pueda unilateralmente dejar de lado lo decidido por el organismo técnico que ellas mismas concibieron a fin de arreglar la distribución territorial de las actividades lucrativas y así evitar los efectos distorsivos de la sobreimposición tributaria" y consideró que *"una cosa es afirmar que, a los fines de la competencia, la actividad determinativa de la autoridad tributaria provincial basada en la interpretación y aplicación de un tratado interjurisdiccional se repute regida por el derecho público local. Otra distinta es concluir, sin ningún matiz, que la existencia y validez de los actos administrativos emanados de la Comisión Arbitral o de su plenario como entidades plurijurisdiccionales estén deferidos al derecho y la jurisdicción local de cada provincia"*.

En apoyo de su posición, la SCBA recordó los fundamentos de la competencia federal, a través del pensamiento de Juan Bautista Alberdi: *"...cuando las provincias chocan entre sí por sus leyes o por decretos contradictorios de sus gobiernos locales, no han de resolver la contienda por sus propias manos, porque sería... anárquico; tampoco la han de decidir por los jueces de la una o de la otra, porque entonces harían de juez y parte. Claro es que por la naturaleza de las cosas corresponde la decisión de asuntos como ese a la justicia nacional"*[16] y de Joaquín V. González, quien *" refiriéndose a la competencia originaria de la Corte federal para conocer en causas en las cuales una provincia fuese parte, dijo que ella '...está fundada en la necesidad de establecer la más perfecta igualdad entre ellas, desde que ninguna puede ser a la vez juez y parte, como resultaría si sus propios tribunales pudiesen entender en sus pleitos o querellas...'"*[17].

También se apoyó en el dictamen de la Procuradora Fiscal que precedió a la decisión del Máximo Tribunal en la causa *"Maxiconsumo"*, en cuanto aquel destacó *"el carácter 'insustituible' del Convenio Multilateral como herramienta de coordinación financiera horizontal y vertical producto de una manifestación positiva del federalismo de concertación, reparó en que '...si lo decidido por* (sus) *organismos plurilaterales pudiera ser revisado por los jueces de sólo una de las jurisdicciones adheridas, llevaría al problema de que lo resuelto por éstos les sería oponible a las demás, burlando así la decisión conjunta adoptada por todas ellas'"*.

Y por tales razones concluyó que *"de intentarse la revisión judicial de la decisión de un órgano interjurisdiccional como es la Comisión Arbitral y su plenario, ello prudencialmente deba tener lugar -en palabras de la Corte- ante jueces 'al abrigo de toda influencia y de toda parcialidad' (CSJN Fallos: 14:441)*".

El fallo de la SCBA, de todos modos, no puede considerar definitivo. Fue objeto de un recurso extraordinario federal contra él, que fue concedido, pero luego desestimado por la CSJN por cuestiones formales. La CSJN argumentó que las cuestiones de competencia no son sentencias definitivas, salvo cuando deniegan el fuero federal, y justamente, en el caso la sentencia recurrida afirmaba la competencia federal. Por lo tanto, rechazado el recurso extraordinario, la causa será remitida por la SCBA a la Cámara Federal de San Martín, y ese tribunal deberá aceptar o denegar su competencia para entender en la causa. Si

[16] Alberdi, Juan Bautista; "Derecho Público Provincial Argentino" en *Obras Completas*, Tomo V, Imp., Lit. y Enc. de "La Tribuna Nacional", 1886, pág. 22, cita según el fallo de la SCBA.

[17] González, Joaquín V.; *Manual de la Constitución Argentina*, Ángel Estrada y Cía. Ed., Buenos Aires, 1959, pág. 616, también según cita del fallo de la SCBA.

deniega su competencia, lo que es probable según los antecedentes que venimos viendo, entonces se generará un conflicto negativo de competencia y, para su resolución, la causa volverá a la CSJN.

Llegados a este punto no podemos dejar de advertir los trastornos y dificultades que genera la falta de definición del tema. La actora en esa causa hace ya **una década** que está intentado revisar judicialmente lo decidido por la CP[18] y todavía no sabe cuál es el juzgado competente. El menoscabo en su derecho de defensa es evidente.

Y las dificultades no se limitan a la definición del tribunal competente, también existe incertidumbre y debates sobre otros aspectos procesales de la eventual impugnación, por ejemplo: cuál es la vía procesal, cuál es el momento procesal oportuno (teniendo especialmente en cuenta el requisito de agotamiento de la instancia administrativa para la habilitación de la instancia judicial que rige en materia contencioso administrativa en cualquier jurisdicción), y cuál es el sujeto a demandar.

La opción más consistente parece ser, en los casos en que medió determinación de oficio, acudir a la acción impugnativa prevista en cada jurisdicción respecto de los actos administrativos que desestimen los recursos administrativos locales y que agotan la instancia administrativa e impugnar por esa vía, en el plazo que esas normas establecen, tanto la decisión local como la decisión adoptada por los organismos del CM, en la medida que ella estará (o deberá estar) reflejada en el acto definitivo de la jurisdicción, habida cuenta de su obligatoriedad (art. 24 inc. b CM).

En este caso, no se trataría de una impugnabilidad directa de las resoluciones de la CP, sino que se verificaría en forma indirecta, o cuanto menos diferida, porque se realizaría en el momento en que tal decisión fue, o debió ser, aplicada por el organismo fiscal local que corresponda, en el marco del procedimiento tributario respectivo. Esta postura es coherente con el pensamiento de aquellos que opinan que la Comisión Arbitral no es un organismo jurisdiccional, ni existe ante ella un procedimiento recursivo propiamente dicho[19], y evitaría el desdoblamiento o multiplicación de los debates judiciales respecto de la misma determinación de oficio[20].

[18] La demanda es del año 2015. Fue presentada por una municipalidad que impugnó una resolución vinculada con su Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene y la interpretación del art. 35 del CM. Paradójicamente, todos los precedentes jurisprudenciales de la Provincia de Buenos Aires que hemos mencionado, tienen la particularidad de estar vinculados con conflictos municipales, que carecen de la nota distintiva de esta problemática: la interjurisdiccionalidad del comercio interprovincial y el involucramiento en la decisión de dos o más provincias.

[19] Sferco, José María, "Sobre la revisión judicial directa de las resoluciones finales de las comisiones Arbitral y Federal de Impuestos", Revista Impuestos, mayo 2017, pág. 71 y ss.; Lozano, Luis F., "Las decisiones de los organismos intrafederales o interjuridiccionales. Su naturaleza, sus efectos y su revisión judicial", resumen de su exposición publicado en "III Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal de la Asociación Argentina de Estudios Fiscal", Errepar, 2017, pág. 169 y ss.

[20] Si se admite la impugnabilidad directa de las decisiones de los organismos del CM, ese debate judicial se daría por separado de la impugnación del acto que agote la instancia administrativa local, cualquiera sea el tribunal competente para entender en dichas impugnaciones. Incluso tramitando ambas impugnaciones en instancias judiciales locales, podríamos tener diferentes tribunales interviniendo en las controversias, por el alcance restringido de la competencia de los tribunales contenciosos administrativos, generalmente limitado a la revisión de los actos dictados por sus propios organismos administrativos, o por las características del funcionamiento del fuero contencioso administrativo (p. ej., en la provincia de Buenos Aires, la impugnación de la sentencia del Tribunal Fiscal de Apelación es competencia originaria de las Cámaras de Apelaciones en lo Contencioso

Otros autores, a partir de la jurisprudencia de la CSJN, han considerado posible la impugnabilidad directa de las resoluciones de la CP a través de procedimientos impugnativos locales[21], posición que coincide con el criterio sostenido por varias provincias que, en el marco de procesos judiciales, sostuvieron que eran irrevisables aquellas decisiones de la CP que no habían sido impugnadas directamente en el plazo previsto en la jurisdicción local[22].

Este último criterio no coincidiría con la jurisprudencia prevaleciente en la CABA[23], pero habría encontrado recepción en la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo con asiento en La Plata, quien en al menos un caso consideró que inadmisible la pretensión anulatoria entablada respecto de las decisiones de los organismos del CM junto con la impugnación de la sentencia del Tribunal Fiscal, aunque no lo hizo con fundamento en la firmeza de la decisión de la resolución de la CP como proponía la provincia demandada, sino en su falta de legitimación, ya que argumentó que la Provincia de Buenos Aires no era un *"legitimo contradictor de la pretensión interpuesta"* con relación a los actos de la CP[24].

Esta última objeción nos lleva a otro punto conflictivo, vinculado con la intervención de la CP como legitimado pasivo de las pretensiones judiciales dirigidas a impugnar sus decisiones, lo que está íntimamente vinculado con el tribunal competente y la oportunidad procesal de la impugnación.

No es pacífica la intervención de la CP como parte demandada en los procesos de impugnación directa de sus resoluciones, ya que ella misma invoca –cuando es demandada en instancias locales- que carece de legitimación pasiva para ser demandada y cuestiona la competencia de los tribunales locales para participar del proceso, y por el momento no habría pronunciamientos definitivos de la CSJN sobre la cuestión[25].

Todo lo que hemos evaluado hasta aquí se vincula con el procedimiento que podemos calificar como "tradicional" en el marco del CM, es decir, con la resolución de los casos concretos y el dictado de resoluciones generales interpretativas por parte de la CA, y la revisión posterior de la CP, de acuerdo a lo previsto en los arts. 24, incs. a, b y c, y 25 del CM.

Pero en las últimas décadas, ha cobrado relevancia otras decisiones de los organismos del CM vinculada con los

Administrativos, mientras que la competencia contencioso administrativa genérica correspondería a los jueces de primera instancia del mismo fuero).

[21] Condorelli, Enrique L., "La revisión judicial de las decisiones de las Comisiones Arbitral y Plenaria del Convenio Multilateral en la Provincia de Buenos Aires", Doctrina Tributaria, Errepar, septiembre 2014.

[22] Por ejemplo, la Procuración de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires ha intentado restringir la revisión judicial de los actos administrativos locales, en lo relativo a cuestiones vinculadas con el CM que habían sido planteadas previamente ante los organismos del CM, aunque ese criterio fue desestimado por el TSJBA. La posición de la Fiscalía de Estado de la Provincia de Buenos Aires sería equivalente, aunque en esa jurisdicción, por el momento, no se habría habilitado la competencia local para revisar lo actuado por los organismos del CM, ni directa ni indirectamente. Así se puede advertir de los precedentes citados en las dos notas al pie siguientes.

[23] TSJBA, *"Libertad"* y *"Prudencia Seguros"*, ya citados.

[24] CCA La Plata, 13/10/2022, *"Cepas Argentinas S.A. C/ Tribunal Fiscal de Apelación s/ pretensión anulatoria"*, CCALP, causa 23.894 (no firme).

[25] Nótese, al respecto, que en la causa *"Municipalidad de Vicente López c/ Comisión Arbitral"*, 06/08/2020, ya citada, el Máximo Tribunal reconoció la competencia local en base a lo dictaminado por la Procuradora Fiscal y ella específicamente aclaró que su posición *"no implica adelantar opinión respecto de las excepciones de litispendencia, falta de legitimación pasiva e inadmisibilidad de la pretensión opuestas por la Comisión Arbitral al contestar la demanda"*.

regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (SIRCREB, SIRCAR, SIRTAC, SIRCUPA, SIRPEI), que no tienen sustento específico en el CM[26], ni tienen un procedimiento revisor específico, ni ante sus organismos, ni en sede judicial.

No profundizaremos en este aspecto, pero sí advertiremos al lector que los organismos del CM, aunque crean estos regímenes de recaudación o dictan normas reguladoras de los regímenes locales de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos[27], no suelen admitir el planteo de discusiones relativas a esos regímenes o a esas normas, en el marco del procedimiento tradicional del "caso concreto"[28].

Por esta razón, tanto contribuyentes, como fiscos, disconformes con las decisiones adoptadas por los organismos del CM sobre regímenes de recaudación, han judicializado sus planteos, demandando a la CA en sede judicial, para lo cual deben sortear inconvenientes similares a los que ya hemos descripto sobre la competencia judicial, la vía procesal y la legitimación pasiva del demandado[29].

Como se puede observar, la revisión judicial de las decisiones de los organismos del CM –cualquiera sea su alcance o

[26] Ninguna norma del CM faculta a la Comisión Arbitral ni a la Comisión Plenaria para crear o regular regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

[27] Por ejemplo, estableció pautas para los regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la RG CA 61/1995, con las modificaciones de la Res. CP 4/1996 y de las RG CA 1/2006, 4/2006, 3/2010, 4/2011, 9/2011, 9/2012, 24/2016 y Res. CP 19/2017. También dictó la RG 104/2004 que aprobó el SIRCREB y sus modificatorias, la RG CA 84/2002 que aprobó el SIRCAR y sus modificatorias, la RG CA 2/2019 que aprobó el SIRTAC o la RG CA 9/2022 que aprobó el SIRCUPA, entre otras.

[28] Ver, por ejemplo, la Res. CA 9/2019 "*Del Viento SRL s/ solicitud de compensación entre la Provincia del Chubut y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*", la Res. CA 34/2017 "*Eduardo Stertz e Hijos c/ Provincia de Misiones*" o la Res. CA 6/2013 "Ferretera del Norte SRL c/Provincia de Tucumán". Tal vez pueda vislumbrarse una apertura de su competencia, *a contrario sensu*, en la Res. CA 55/2016 "*Servicios y Productos para Bebidas Refrescantes S.R.L. c/ Provincia de Tucumán*", donde afirmó que "*no surge de las actuaciones que la firma demuestre que la provincia de Tucumán quebrante las pautas reguladoras de los regímenes de percepción establecidas por la Comisión Arbitral para el período comprendido en el ajuste*" y en la Res. CA 30/2015 "*Shell CAPSA c/ Provincia de Tucumán*", en la cual la CA ingresó en el fondo del tema y validó la norma local diciendo que "*se ajusta acabadamente a las pautas dictadas por los Organismos del Convenio Multilateral en materia de regímenes de percepción por cuanto el régimen de percepción recae exclusivamente sobre sujetos pasibles de percepción que revisten el carácter de contribuyentes en la provincia, en virtud de realizar actividades con sustento territorial en Tucumán*". En cambio, sí se ha admitido la revisión por parte de la CP, en los términos del art. 25 del CM, de la Resoluciones General vinculadas con los regímenes de recaudación, por ejemplo, la Res. CP 19/2017 "*CP 19- Revoca RG CA 24/2016*" o la Res. CP 4/1996 "*Recurso de Apelación s/ RG CA 61/1995*".

[29] Por ejemplo, la Provincia de Tucumán demandó a la Comisión Arbitral ante la Justicia Federal de Tucumán, y logró una medida cautelar que suspendió los efectos de la RG CA 61/1995 a su respecto, lo que se vio reflejado en la RG CA 9/2012. No obstante, más adelante se declaró la incompetencia de la Justicia Federal para entender en la discusión y el pleito pasó a tramitar en la justicia provincial (CFTucumán, "*Provincia De Tucumán, Dr. Javier C. Amuchastegui C/ Comisión Arbitral del Convenio Multilateral s/ medida cautelar*", expte. 11273/2011, sentencia del 15/09/2016). También existen casos en trámite en los cuales los contribuyentes demandaron a la Comisión Arbitral por su involucramiento con el régimen de recaudaciones bancarias (SIRCREB) ante la justicia federal y uno de ellos pasó a la Corte Suprema de Justicia de la Nación porque la Comisión Arbitral citó a las provincias como terceros y alguna de ellas invocaron la competencia originaria del Máximo Tribunal (ver CCAF, Sala III, "*Cooperativa de Vivienda, Crédito, Consumo y Servicios Sociales Palmares Ltda. c/ Comisión Arbitral del Convenio Multilateral*", expte. CAF 81372/2016, sentencia del 5/12/2024, y CCAF, Sala II, "*Cofco International Argentina S.A. c/ EN – Comisión Arbitral del Convenio Multilateral*", expte. CAF 2837/2021, sentencia del 1/04/2025, entre otros).

naturaleza- es una cuestión compleja, que presenta múltiples aristas, y que no tiene definición concreta.

No creo equivocarme si afirmo que cuando se trata de la revisión judicial de las decisiones definitivas de los organismos del CM está gravemente comprometido el acceso efectivo a la justicia, porque no se resolverán en un plazo razonable, porque los costos que atañen al litigio se incrementarán significativamente, al punto tal de volverlos antieconómicos, y porque es altamente probable que la sentencia que finalmente se dicte, por el paso del tiempo, no resulte útil.

En ese contexto, es imperioso que el Poder Judicial defina la cuestión en forma efectiva y eficiente, para garantizar la seguridad jurídica, el debido proceso y el ejercicio efectivo del derecho de defensa de todos los involucrados.

III. Protocolo Adicional del Convenio Multilateral

La aplicación del PACM ha sido nula, o casi[30], a pesar de que es derecho vigente desde 1983[31] y es un mecanismo eficaz para la construcción de un federalismo fiscal razonable.

El procedimiento de compensación entre fiscos, no tengo dudas, contribuiría a incrementar la seguridad jurídica, fortalecería el derecho de defensa de los involucrados y promovería la responsabilidad de los distintos fiscos locales involucrados con una razonable interpretación del CM.

En dicho acuerdo, los fiscos han establecido en qué condiciones y bajo qué procedimientos, compensarían entre sí las diferencias resultantes de *"diversas interpretaciones sobre la situación fiscal de un sujeto de Convenio, con diferencias de gravamen por exceso o defecto de base imponible entre las jurisdicciones en que ejerce actividad"* (conf. art. 1°, primer párrafo, del PACM).

Una vez configurado el supuesto de hecho descripto en el párrafo anterior, el PACM dispone que deberá seguirse una serie de pasos previsto en los seis (6) incisos siguientes de su art. 1°:

1. El fisco actuante deberá comunicar a las demás jurisdicciones involucradas el ajuste que pretende respecto de un contribuyente de Convenio Multilateral, dentro de los quince (15) días siguientes a la firmeza de la determinación de oficio, explicando las razones que dieron lugar a las diferencias reclamadas (art. 1°, inc. 1).

2. Las demás jurisdicciones involucradas tendrán treinta (30) días desde la notificación cursada por el fisco actuante para expresar su conformidad con la determinación practicada, y el silencio equivale a conformidad (art. 1°, inc. 2).

3. Si alguna o algunas jurisdicciones estuvieran disconformes, deben plantearlo en el plazo fijado, haciendo saber que acudirán ante la Comisión Arbitral en los términos del art. 24 inc. b del Convenio Multilateral, lo que deberán hacer dentro de los quince (15) días siguientes al vencimiento del plazo anterior. La Comisión Arbitral deberá pronunciarse sobre la cuestión en el término de sesenta (60) días, prorrogables por decisión fundada (art. 1°, inc. 3).

4. La decisión de la Comisión Arbitral es apelable ante la Comisión Plenaria en los términos del art. 17, inc. e) del CM (art. 1°, inc. 4).

[30] Res. CA 3/2001, 7/2002, 29/2016 y 33/2016.
[31] Res. Gral. CA 15/83.

5. Una vez aceptada la determinación, ya sea por conformidad expresa, silencio, o decisión de la Comisión Arbitral o de la Comisión Plenaria, el fisco acreedor liquidará las diferencias a su favor.

6. Las jurisdicciones solamente podrán aplicar multas, recargos y/o intereses por las diferencias de impuesto comprobadas en el caso previsto en el caso del inciso 2 del art. 1°, es decir, cuando los fiscos involucrados presten conformidad con el ajuste, expresa o tácitamente (art. 1°, inc. 6).

Una vez cumplido ese procedimiento y liquidada la deuda de conformidad con aquel, se deberá observar lo previsto en el art. 2:

- El contribuyente deberá repetir el impuesto en aquellas jurisdicciones en que tributó demás, por atribución en exceso de base imponible, en el plazo de diez (10) días hábiles de notificado por el fisco acreedor.

- Los fiscos involucrados extenderán, en el marco de aquella repetición, documentos de créditos a favor del contribuyente y a la orden del fisco acreedor.

- El contribuyente deberá depositar los documentos de créditos en las cuentas del fisco acreedor en el plazo de diez (10) días hábiles de su recepción.

- Si el contribuyente no observara el procedimiento descripto, el fisco acreedor podrá reclamarle la deuda directamente, con los intereses y actualizaciones previstos en las normas locales, sin perjuicio del derecho ulterior que le asistirá para reclamar la repetición ante las jurisdicciones respectivas, que en tal caso estará sujeto a las normas locales respectivas.

Como se aprecia, el procedimiento contemplado en el PACM comienza con la firmeza de la determinación de oficio y depende de la iniciativa del fisco actuante, que es aquel que practica una determinación de oficio observando la distribución de base imponible que efectuó el contribuyente.

Sin embargo, los fiscos no han tenido la voluntad de poner en marcha el PACM y evitan cumplir con el procedimiento allí previsto, en cambio, optan por ejecutar directamente contra el contribuyente las determinaciones firmes, las que practican aplicando intereses y multas al contribuyente sin consultar previamente la opinión de los fiscos a los cuales ese contribuyente le asignó la base imponible los fiscos actuantes pretenden para sí [32].

Los intentos realizados por los contribuyentes para que se aplique el PACM han naufragado, salvo casos excepcionales, en la CA o en la CP, generalmente objetados por considerar que no se configuraban las "*diversas interpretaciones sobre la situación fiscal de un sujeto de Convenio*", en el entendimiento que esas diversas interpretaciones debían ocurrir entre dos o más fiscos, y no entre un fisco y el contribuyente[33].

Sin embargo, la CSJN descartó que las *diversas interpretaciones* requeridas deban configurarse entre dos o más fiscos, reconociendo que para provocar la aplicación del PACM era suficiente que aquellas se presenten entre el fisco actuante y el contribuyente, ya que este último posee facultades interpretativas del

[32] Tujnaider, Demián, "35 años errando en el desierto del Protocolo Adicional", en Álvarez Echagüe, Juan Manuel (director), *Derecho constitucional financiero y tributario local. En homenaje al profesor emérito doctor José Osvaldo Casás y al doctor Enrique Bulit Goñi*, Buenos Aires, Ad Hoc, 2015, págs. 439 y ss, y Bulit Goñi, Enrique G., "El Protocolo Adicional: *Requiem* en su aniversario para una buena intención", antes citado.

[33] Por ejemplo, Res. CP 3/2009, "*Sergio Trepat Automotores S.A. s/ solicitud de aplicación del Protocolo Adicional*".

CM y es el *"agente de distribución"* designado en él[34].

Unos años antes del fallo de la CSJN, la CA había dictado una Resolución General Interpretativa 3/2007 (no analizada por el Máximo Tribunal), que reconoció la falta de aplicación del PACM y su finalidad de *"preservar al contribuyente cumplidor cuando se plantea una controversia ante los distintos criterios interpretativos sobre el modo de aplicar el Convenio Multilateral por parte de los Fiscos"*[35], pretendió ponerlo en marcha, habilitando a los contribuyentes a impulsar el mecanismo de compensación.

En nuestra opinión, la citada Resolución General, pese al elogiable propósito de facilitar la puesta en marcha del PACM, excedió los límites de la competencia de los organismos del CM, puesto que lejos de ser una resolución "interpretativa" del CM (art. 24 inc. a CM), contiene disposiciones que alteran sustancialmente los alcances del propio PACM, que no puede ser modificado sino por la unanimidad de sus firmantes.

Una de las alteraciones al PACM que introdujo la RG CA 3/2007 está vinculada con aquella idea sobre las *diversas interpretaciones* que desestimó la CSJN en *"Argencard"* y aparece en la RG referida bajo la figura de la *inducción a error*.

Otra modificación de la citada RG CA 3/2007 está vinculada con la habilitación al contribuyente para poner en marcha el procedimiento de compensación descripto, para lo cual estableció como requisito previo la demostración documental de la inducción a error por parte de los fiscos, fijando pautas probatorias muy estrictas (art. 2° de la citada RG). La idea que subyace en la RG es que solamente se aplica el PACM si el contribuyente puede demostrar documentalmente que la forma en que distribuyó la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos estuvo avalada por pronunciamientos expresos de uno o más fiscos, anteriores a la fiscalización.

Ni la *"inducción a error"*, ni la puesta en marcha del procedimiento por parte del contribuyente encuentran apoyo en el texto del PACM. El acuerdo solamente se refiere a *diversas interpretaciones*, como ya vimos, y es claro al señalar que es el fisco actuante (el que determine de oficio el Impuesto sobre los Ingresos Brutos del contribuyente) el encargado de poner en marcha el procedimiento de compensación, a través de la comunicación a las demás jurisdicciones involucradas del ajuste, para que ellas se pronuncien al respecto (art. 1°, inc. 1, PACM).

La CSJN lo ha expresado con claridad en un caso en el cual evaluó una *"pretensión fiscal* (que) *se basaba, exclusivamente, en un ajuste de*[l] *coeficiente unificado del Convenio Multilateral, sin verificarse omisión en la base imponible"* y dijo que *"por ende, el total de la deuda tributaria había sido cancelada entre las distintas provincias y el reclamo de una de ellas –por haber recibido en defecto lo que a otra le había sido pagado en exceso- debía ser satisfecho mediante la compensación entre fiscos deudores y acreedores como lo ordena el Protocolo Adicional y, por idéntico motivo, no podía exigirse intereses ni aplicarse multa"*[36] .

La iniciativa que la CA volcó en su RG 3/2007, además de exceder los límites de su competencia, fracasó, porque el PACM continúa siendo ignorado por los fiscos y por los organismos del CM.

[34] CSJN, Fallos: 334:1472, *"Argencard S.A. c/ Entre Ríos, Provincia de y otro s/ demanda de repetición"*, sentencia del 29/11/2011, considerando 4.

[35] Ver primer y segundo párrafo de los considerandos de la RG 3/2007, BO 10/10/2007.

[36] CSJN, Fallos: 346:217, *"First Data Cono Sur S.R.L. c/ Estado de la Pcia. de Corrientes (Dirección General de Rentas)"*, sentencia del 28/03/2023.

Como vimos, el procedimiento del PACM no es voluntario, sino obligatorio, y debe ser instado por el fisco que pretenda un ajuste fiscal vinculado con el Convenio Multilateral, siempre y cuando no exista omisión de base imponible. De ese procedimiento, además, se desprende la posibilidad de reclamar intereses y de imponer multas, puesto que para ello será imprescindible que las otras jurisdicciones involucradas expresen su conformidad, expresa o tácita, con la determinación practicada (art. 1°, inc. 2).

De esta manera, queda claro que con relación al PACM también existen controversias relevantes en cuanto a su procedimiento, que deben ser subsanadas por los fiscos para que, luego de más de cuatro décadas de inactividad, se cumpla efectivamente con la legislación vigente.

3

Aportes en el **plano internacional**

PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN. EL CASO DE LAS DETERMINACIONES CONJUNTAS DE PRECIOS DE OPERACIONES INTERNACIONALES. UNA APROXIMACIÓN A LOS PROCEDIMIENTOS DE ACUERDO MUTUO EN EL MARCO DE LOS CONVENIOS

Sergio Daniel Vergara y Julieta Demartino

I. Introducción

Los litigios en materia fiscal en general (y tributaria en particular) ofrecen una amplitud y variedad temática que es difícil de encontrar en otras áreas del derecho argentino. Esta amplitud existe desde una óptica sustancial, en tanto la Constitución Nacional y cada una de las leyes tributarias vigentes a nivel nacional, de las provincias y de la Ciudad de Buenos Aires, y de los municipios, además del derecho intrafederal, establecen principios, garantías y conceptos que son propios y exclusivos del derecho tributario. Pero también desde una óptica formal o procesal, pues, según el litigio del que se trate, deben analizarse diferentes normas procesales fiscales (Ley 11.683, códigos y ordenanzas fiscales, Resolución General 79/1998, entre otros) y otras normas que establecen procesos y principios procesales aplicables en asuntos tributarios (leyes de procedimiento administrativo, Código Penal y Procesal Penal de la Nación, ley 26.854 de medidas cautelares contra el Estado Nacional, ley 16.986 que reglamenta la acción de amparo, etc.).

Al focalizarnos en la multiplicidad de normas procesales es importante advertir que cada una de ellas establece plazos y cargas procesales relevantes para cada una de las partes de un litigio tributario. Pero, fundamentalmente, estas normas procesales establecen diferentes procesos y mecanismos que pueden ser activados por los contribuyentes en procura de la mejor alternativa para resguardar sus derechos. En este sentido, frente a un litigio tributario, actual o futuro, los contribuyentes cuentan con una multiplicidad de alternativas procesales que pueden ser idóneas para prevenir o resolver el conflicto, o protegerlo durante su sustanciación. Este amplio abanico de alternativas procesales es poco frecuente en otras áreas del derecho.

En este sentido, destacamos que un contribuyente que presentó su declaración jurada como forma de autodeterminación de sus tributos se encuentra sujeto al procedimiento de determinación de oficio previsto por el artículo 16 y siguientes de la ley 11.683 de procedimiento fiscal (la "LPF") o, bajo ciertas circunstancias, a otras intimaciones, medidas o situaciones –incluso de hecho–, cuya resolución se rige por la Ley de Procedimientos Administrativos u otros cuerpos normativos. Sin perjuicio de los recursos y actos a través de los cuales el contribuyente puede ejercer sus derechos, oponer defensas y producir prueba en cada uno de esos procedimientos, en paralelo, bajo ciertas circunstancias y cumpliendo determinados requisitos de admisibilidad, podría iniciar otros por resultar más idóneos en el caso concreto.

Por ejemplo, si un contribuyente presentó una declaración jurada de impuestos, adoptando una posición cuya procedencia depende de la declaración de inconstitucionalidad de una norma, podría iniciar una acción declarativa de certeza con el fin de apuntalar el litigio frente a la prohibición de que el Tribunal Fiscal de la Nación se pronuncie sobre la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras, de conformidad con el artículo 185 de la LPF. En otro tipo de controversias podría solicitar una acción de amparo (por ejemplo, si el Fisco Nacional

bloquea su CUIT). Incluso, con anterioridad a la presentación de la declaración jurada, podría iniciar una consulta vinculante en los términos de la Resolución General 4497/2019.

El punto en común de estos procesos que mencionamos a título ejemplificativo y que se articulan con anterioridad, en paralelo o con posterioridad al inicio de los procedimientos específicamente reglados para que el contribuyente inicie u oponga sus defensas, es que permiten mejorar la posición del contribuyente o que pueda ejercer de la forma más eficaz sus derechos y oponer sus defensas. Se trata, pues, de procesos que el contribuyente tiene interés en iniciar porque considera que mejoran su posición frente a un litigio con el Fisco Nacional.

Desde esta óptica, y dentro del marco bajo el que fuimos convocados, nos abocaremos en este trabajo a analizar nociones fundamentales de los "Procedimientos de Acuerdo Mutuo previstos en los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional" (los "MAP"), contenidos en el Capítulo I, del Título IV de la LPF, a partir de la incorporación efectuada por el artículo 244 de la Ley 27.430. Analizaremos también el caso particular de las "Determinaciones Conjuntas de Precios de Operaciones Internacionales" (los "APA"), contenidas en el Capítulo II del mismo Título IV.

Desde la óptica del contribuyente, los MAPs y APAs aparecen como métodos alternativos de resolución y prevención de conflictos con el Fisco Nacional, en materias específicas comprendidas en los Convenios para Evitar la Doble Imposición (los "CDI") suscriptos por Argentina y actualmente vigentes[1]. También lucen como una de las tantas alternativas procesales frente a un litigio o posible litigio con el Fisco Nacional, que podría apuntalar la posición del contribuyente con anterioridad, posterioridad o en paralelo a los procedimientos previsto por la LPF, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, entre otros.

Pero también, y como intentaremos desgranar a lo largo de este artículo, los MAPs y APAs podrían redundar, bajo ciertas circunstancias, en un beneficio para el Fisco Nacional y para los organismos jurisdiccionales y judiciales que administran justicia en el marco de litigios tributarios.

Algunas advertencias preliminares:

- En el presente artículo se abordan los temas desde las ópticas de derecho tributario sustancial y formal o procesal.

- El hecho de que la LPF solo contenga once (11) artículos referidos a los MAPs y uno (1) a las APAs, no debe hacer perder de vista que se trata de un tema con diversas aristas de acentuada complejidad, que ha tenido escaso tratamiento en el derecho tributario argentino y que ha propiciado trabajos de organismos multilaterales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (la "OCDE") –que, incluso, ha dedicado la Acción 14 de su plan "*Base erosion and profit shifting*" ("BEPS")[2] para abordar sus complejidades– y la Organización de las

[1] Alemania, Australia, Bélgica, Bolivia, Brasil, Canadá, Chile, China, Dinamarca, Emiratos Árabes, España, Finlandia, Francia, Italia, México, Noruega, Países Bajos, Qatar, Reino Unido, Rusia, Suecia, Suiza y Turquía.

[2] OECD, "Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective", Action 14 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015, https://doi.org/10.1787/9789264241633-en.

Naciones Unidas (la "ONU"). Se suman también los comentarios a los modelos de convenio de la OCDE (el "MOCDE") y de la ONU (el "MONU").

- Los trabajos que, respecto de MAPs y APAs han desarrollado continuamente la OCDE y la ONU, son completos y abordan numerosas situaciones e interrogantes en la ejecución y aplicación de estos mecanismos, a tal punto que buena parte de la doctrina internacional sigue, remite y, en algunos casos, amplia los lineamientos de aquellos trabajos.

- El tratamiento privilegiado que los mencionados organismos han otorgado a estos institutos, demuestra su relevancia respecto de la efectiva aplicación de los CDIs, resultando, probablemente, los únicos que permiten arribar a una solución bilateral frente a supuestos de doble imposición derivada de la imposición en disconformidad con el texto de aquellos.

- No existe una definición en la legislación argentina de los MAPs por cuanto se trata de un mecanismo establecido exclusivamente en cada uno de los CDIs suscriptos. Si bien la LPF tiene un capítulo dedicado a los MAPs, sus disposiciones son mayoritariamente procesales. Lo expuesto permite reconocer como regla fundamental que los MAPs no se encuentran disponibles respecto de contrapartes con las que no se haya suscriptos CDIs, ello sin perjuicio de mecanismos alternativos de resolución de conflictos que pudiesen estar vigentes o establecerse en el futuro con esas contrapartes.

- Por lo expuesto en los puntos precedentes y en tanto la regulación de la LPF en materia de MAPs y APAs data de finales de 2017, guiaremos nuestro análisis a partir de las reglas establecidas en el Modelo de Convenio de la OCDE, los comentarios a ese modelo y en el articulado de los CDIs suscriptos por Argentina e incluiremos, según corresponda, las disposiciones procesales previstas en la LPF.

- A efectos de conservar la adecuada extensión del trabajo, en este artículo no hemos analizado los siguientes temas que podrían ser objeto de estudio en artículos posteriores:

  - La interacción de los MAPs con otros mecanismos de resolución de conflictos como podrían ser los previstos en el marco del Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (GATS).

  - La implementación de los acuerdos arribados en el marco de un MAP desde la óptica de derecho constitucional.

  - Los efectos del Multilateral Agreement ("MLI")[3] sobre los institutos bajo examen; si bien aquel fue suscripto por Argentina en 2017, aun no fue aprobado por el Congreso Nacional

Efectuadas estas breves aclaraciones, nos abocamos ahora a desgranar los puntos más relevantes vinculados a la temática bajo análisis.

I. Definición de los MAPs en los modelos de convenio OCDE y ONU. Definición en los CDIs suscriptos por Argentina

El primer párrafo del artículo 25 del MOCDE establece la posibilidad de que las personas insten un MAP en un caso concreto en el que consideran que ha existido o puede existir imposición que no

[3] OECD, "Multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting", OECD Publishing, Paris, 2016, https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/beps-mli/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.pdf.

se encuentra conforme con las previsiones del CDI respectivo. Así, el párrafo indica: "*1. Cuando una **persona** considere que las **medidas adoptadas** por uno o por ambos Estados contratantes **implican o pueden implicar** para ella **una imposición no acorde con las disposiciones de este Convenio** podrá, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, someter su caso a la **autoridad competente** de **cualquiera de los Estados contratantes**. El caso deberá plantearse dentro de los **tres años siguientes a la primera notificación** de la medida que implique una imposición no acorde con las disposiciones del Convenio.*" [El resaltado no pertenece al texto original].

Los propios comentarios al MOCDE y la doctrina (a modo de ejemplo, Ismer)[4] consideran que el artículo 25 establece el mecanismo de los MAPs para tres tipos de situaciones:

a) MAPs para un **caso concreto**, como un remedio adicional a los procedimientos domésticos que una persona puede articular cuando considera que existe imposición que no es conforme a las disposiciones de un CDI.

b) MAPs para resolver dudas en cuanto a la aplicación o interpretación de un CDI (**MAPs para eliminar dificultades interpretativas**), y

c) MAPs para evitar la doble imposición en casos no previstos por el CDI respectivo.

El primer párrafo del artículo 25 establece la posibilidad de que las personas requieran el procedimiento característico bajo los MAPs, con la finalidad de que las autoridades competentes de los Estados Contratantes resuelvan amistosamente una imposición que la persona requirente, en un caso concreto, considera que no es conforme a las disposiciones de un CDI.

Los aspectos salientes del primer párrafo bajo el MOCDE son:

- Debe existir una "Persona" bajo la definición de cada CDI que requiera la aplicación del MAP. Se genera la duda de si un establecimiento permanente pueda requerir un MAP. Si bien califican como persona bajo la ley de Impuesto a las Ganancias (la "LIG"), conforme fuera receptado por la jurisprudencia argentina[5] y alguna doctrina cuando el establecimiento es de un sujeto del exterior en Argentina, debería analizarse la situación caso por caso, especialmente cuando se trata de un establecimiento permanente que un sujeto argentino tiene en el exterior. [6] En cualquier caso, el término "Persona" debe interpretarse ampliamente de modo de comprender casos en los que el MAP es requerido por entidades vinculadas a la que sufre la imposición no conforme con el CDI, agentes de retención y cualquier otra persona que, por aplicación de la ley tributaria, podría tener responsabilidad por los tributos involucrados[7] (como podría ser el caso de los responsables solidarios previstos por el artículo 8 de la LPF).

[4] Ismer, Roland, "Mutual Agreement Procedure", en Vogel, Klaus, "Klaus Vogel on Double Taxation Conventions", Wolters Kluwer Law & Business, The Netherlands, 2015, Volume 2, p. 1780.

[5] CNACF, Sala V, en "Pesquera Trans Antartic LTDA (TF 49366-I) c. Dirección General Impositiva s. Recurso Directo de Organismo Externo", sentencia definitiva de fecha 16 de mayo de 2023.

[6] Este tema es tratado con mayor profundidad en Gotlib, Gabriel, Vaquero, Fernando "Aspectos internacionales de la tributación Argentina", La Ley, Argentina, 2009, p. 265-266.

[7] Ismer, Roland, "Mutual Agreement Procedure", en Vogel, Klaus, "Klaus Vogel on Double Taxation Conventions", Wolters Kluwer Law & Business, The Netherlands, 2015, Volume 2, p. 1786.

- Debe existir una medida concreta adoptada por cualquiera de los Estados parte que no sea conforme con las disposiciones del CDI respectivo (medida de alcance general o particular, incluso por omisión).

- La imposición que no es conforme con las disposiciones del CDI puede haber ocurrido u ocurrir en el futuro[8].

- El requerimiento de MAPs puede ser cursado a cualquiera de las autoridades competentes bajo el CDI respectivo, es decir, no necesariamente a la autoridad del país de residencia del requirente.

- El requerimiento de MAPs puede cursarse hasta dentro de los 3 años desde la primera notificación de la medida que no resulte conforme con las disposiciones del CDI respectivo.

La diferencia más importante entre el MOCDE y el MONU es que el primero, a partir de los estudios realizados a través de la Acción 14 y conforme pretende implementarse en los CDIs bilaterales a través del MLI, permite que una persona bajo el CDI pueda instar un MAP ante cualquiera de las autoridades competentes de los Estados Contratantes, lo que resulta una lógica alternativa, bajo la cual el requirente puede asegurarse la posibilidad de llevar el caso a la autoridad que esté en mejores condiciones para instruirlo.

Otra diferencia entre el MOCDE y el MONU radica en que el segundo se refiere a "acciones" en lugar de "medidas", lo que pareciera reducir el ámbito material de aplicación de los MAPs, pues no podría accederse por omisiones que puedan redundar en una imposición que no sea conforme con las disposiciones del CDI respectivo.

Respecto de las definiciones en los CDIs suscriptos por Argentina, corresponde destacar que, con algunas diferencias puntuales, se encuentran alineadas con la definición del párrafo 1 del MOCDE.

Entre las diferencias, cabe resaltar la obligatoriedad de requerir el MAP a la autoridad competente del país de residencia del requirente, lo que en ciertos casos podría obligar a este a formular el requerimiento únicamente ante la autoridad competente argentina (Ministerio de Economía – Subsecretaría de Ingresos Públicos).

Esta limitación podría ser problemática en ciertos casos, por ejemplo, el de una persona local que aplicó el régimen de retención sobre pagos a beneficiarios del exterior y en función del cual se hizo cargo de un tributo establecido por una medida de Argentina que considera no es conforme a las disposiciones de un CDI. En este escenario, el sujeto residente, sin una contraparte vinculada del exterior que pueda instar el MAP en su país de residencia, solo podría instar el MAP ante el Ministerio de Economía que, tal como veremos en el apartado correspondiente, ha resuelto escasos supuestos en los que se requirió la aplicación del MAP.

En el caso de sociedades vinculadas, el tema es diferente, por cuanto la entidad vinculada residente del otro Estado Contratante, podría requerir el MAP a la autoridad competente de este último Estado incluso cuando la medida en disconformidad con el CDI se haya producido en Argentina. [9]

[8] Ismer, Roland, "Mutual Agreement Procedure", en Vogel, Klaus, "Klaus Vogel on Double Taxation Conventions", Wolters Kluwer Law & Business, The Netherlands, 2015, Volume 2, p. 1786.

[9] Ismer, Roland, "Mutual Agreement Procedure", en Vogel, Klaus, "Klaus Vogel on Double Taxation Conventions", Wolters Kluwer Law & Business, The Netherlands, 2015, Volume 2, p. 1791.

Otra diferencia que puede encontrarse en alguno de los CDIs suscriptos por Argentina es que no se establece un plazo máximo dentro del cual la persona afectada por la imposición que no es conforme a las provisiones de un CDI puede requerir el MAP. Esta omisión conlleva el interrogante de si debe considerarse el plazo de prescripción para instar una acción de repetición o bien que no existe plazo alguno para resolver supuestos de doble imposición que se han intentado evitar a través de la suscripción de los CDIs. El artículo 207 de la LPF aclara que el plazo es el previsto por el CDI respectivo o, en ausencia de un plazo, el de 3 años.[10]

El segundo párrafo del artículo 25 del MOCDE establece el procedimiento que deberá impulsar la autoridad competente que haya recibido el requerimiento de MAP por parte de la persona interesada. Así regla que "2. La autoridad competente, **si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria**, **hará lo posible por resolver** el caso mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición no acorde al Convenio. **El acuerdo que se alcance será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes**." [El resaltado no pertenece al texto original].

El segundo párrafo regla un procedimiento en el que existe, en primer lugar, una especie de admisibilidad formal del MAP en el que la autoridad competente requerida se expide acerca de si, *prima facie*, se verifica una imposición que no es conforme con las disposiciones del CDI. En caso de admitir el caso como encuadrable bajo el MAP, existe una primera instancia unilateral en la que la autoridad requerida intentará procurar una solución sin dar intervención al otro Estado Contratante y, de no poder hacerlo, deberá recurrir a la instancia del mutuo acuerdo propiamente dicha o instancia bilateral.

Otro punto relevante es que este segundo párrafo establece con claridad que las autoridades de aplicación de ambos Estados Contratantes sólo tienen una obligación de medios, mas no de resultado. En otras palabras, el MAP no necesariamente tiene que culminar con un acuerdo mutuo, sino que las partes deben hacer su mejor esfuerzo para hallar una solución compatible con las disposiciones del CDI respectivo y, si no lo lograsen, parece difícil encontrar sustento para una acción por parte de la persona requirente para instar la resolución en un ámbito que exceda al local.

Finalmente, cabe también tener en cuenta que el segundo párrafo, *in fine*, establece la obligación de implementar el acuerdo arribado en el MAP independientemente de que hayan operado los plazos de prescripción establecidos por el derecho interno de cada Estado contratante. Este punto tiene importancia por cuanto si en el acuerdo celebrado en el marco del MAP se ordenase a alguna de las jurisdicciones la devolución de tributos, entonces esa devolución debería efectivizarse aun cuando los plazos de prescripción para solicitarla bajo el derecho interno hubiesen prescripto. Resulta una solución de elemental lógica por cuanto la prescripción persigue la seguridad jurídica en casos en los que se presume el abandono de una acción o derecho en función de la inacción del

[10] Art. 207 de la LPF: *"ARTÍCULO 207.- Plazos. La solicitud del inicio de un procedimiento de acuerdo mutuo será interpuesta con anterioridad a la finalización del plazo dispuesto al efecto en el respectivo convenio o, en su defecto, dentro de los tres (3) años, contados a partir del día siguiente de la primera notificación del acto que ocasione o sea susceptiblede ocasionar una imposición no conforme con las disposiciones del convenio"*

acreedor. [11] Quien ha requerido un MAP claramente evidencia la proactividad que impide tener por abandonado un derecho o acción. Por otra parte, los plazos insumidos en la resolución de un requerimiento de MAP dependen de las autoridades competentes y no de la persona que lo requirió.

Respecto este segundo párrafo, el MONU no contiene diferencias relevantes. En el caso de los CDIs suscriptos por Argentina, alguno de ellos no contiene la disposición que impone la implementación del acuerdo arribado sin perjuicio de los plazos de prescripción del derecho interno de cada Estado. En estos casos parece razonable afirmar que esta implementación debe efectuarse sin computar los plazos de prescripción y, en todo caso, cabe también preguntarse si la propia firma del acuerdo no implica un reconocimiento que interrumpe el plazo de prescripción y hace que comience el cómputo de un nuevo plazo, ello en los términos del artículo 2545 del Código Civil y Comercial[12]. Hubiera sido deseable que, cuando la LPF estableció las disposiciones procesales aplicables a MAP, hubiera previsto expresamente la suspensión de los plazos de prescripción desde que se requirió el MAP. En cualquier caso, cabe destacar que la persona interesada, por lo menos en Argentina, cuenta con los procedimientos de la LPF cuyo impulso oportuno impide que se cumplan los plazos de prescripción, protección que, lamentablemente, tiene como carga la generación de costas que podrían resultar innecesarias si la cuestión fuera resuelta en el marco del MAP.

Como una alternativa de toda razonabilidad las Guías de la ONU proponen que cuando se utiliza el mecanismo del MAP, tanto los fiscos involucrados como los contribuyentes, efectúen una renuncia expresa a los plazos de prescripción. [13]

El tercer párrafo del artículo 25 del MOCDE establece la posibilidad de que las autoridades competentes de cada Estado Contratante en el CDI respectivo utilicen el MAP con fines interpretativos. En este sentido, el tercer párrafo autoriza: "*3.* Las **autoridades competentes** de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las **dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio** mediante un acuerdo amistoso. También podrán **consultarse** para eliminar **la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio**." [El resaltado no pertenece al texto original].

El tercer párrafo establece la posibilidad de que los Estados parte resuelvan dudas interpretativas propias o de personas bajo la definición de cada CDI o incluso de cuestiones no comprendidas en el CDI respectivo.

El MONU no contiene diferencias sustanciales con el MOCDE respecto del contenido del tercer párrafo. No obstante, cabe destacar que algunos CDIs suscriptos por Argentina no prevén la posibilidad de consultas entre los Estados para eliminar la doble imposición en casos no previstos en el CDI.

Por su parte, el cuarto párrafo del MOCDE[14] establece las formas en las que

[11] CSJN, Fallos: 340:1680.

[12] *"ARTICULO 2545.- Interrupción por reconocimiento. El curso de la prescripción se interrumpe por el reconocimiento que el deudor o poseedor efectúa del derecho de aquel contra quien prescribe."*

[13] ONU, "Guide to the mutual agreement procedure under tax treaties", Ginebra, 2012, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/ta-Guide_MAP.pdf, p. 12.

[14] "4. *A fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los apartados anteriores, las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse directamente, incluso en el seno de una comisión mixta integrada por ellas mismas o sus representantes.*"

se comunicarán las autoridades competentes para arribar a una solución en los MAPs de cualquiera de los supuestos de los tres primeros párrafos.

Finalmente, el párrafo 5 del MOCDE[15] establece la posibilidad de que la persona que instó el MAP en un caso concreto, frente a la ausencia de un acuerdo de las autoridades competentes en el plazo de 2 años, pueda requerir por escrito la resolución de la disputa a través del arbitraje.

Lamentablemente, los CDIs suscriptos por Argentina no prevén la posibilidad de un arbitraje. Esta circunstancia conlleva una menor eficacia de los MAPs, en el marco de los cuales las autoridades competentes solo tienen la obligación de ejercer su "mejor esfuerzo" para arribar a una solución, sin que se prevea consecuencia alguna en caso de que tal esfuerzo no dé como resultado un MAP. El arbitraje, precisamente, cumple la función de incentivar a las autoridades competentes para arribar a un acuerdo amistoso, en lugar de someter la controversia a árbitros, lo que iniciaría un proceso de mayor formalidad y, especialmente, costos más altos para los Estados Contratantes.

Cabe destacar que, bajo el MONU, la posibilidad de establecer un procedimiento de arbitraje en términos similares a los del MOCDE, es optativa.

III. Las funciones esenciales de los CDIs y el rol de los MAPs.

Siguiendo a Gotlib y Vaquero[16], corresponde destacar que los CDIs cumplen tres funciones fundamentales:

a) Evitar o eliminar la doble imposición jurídica o económica, es decir, incluso en aquellos casos en los que la carga fiscal multiplicada sea soportada por personas diferentes, pero con relación a un mismo hecho imponible y período de tiempo.

b) Proveer certeza a las relaciones jurídicas, permitiendo a los inversionistas estructurar sus operaciones con mayor seguridad a través del establecimiento de reglas de distribución de potestades tributarias que se modifican con escasa frecuencia a diferencia de las reglas bajo el derecho interno.

[15] *"5.Cuando,*
a) en virtud del apartado 1 una persona haya sometido su caso a la autoridad competente de un Estado contratante alegando que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican para ella una imposición no acorde con las disposiciones de este Convenio, y
b) las autoridades competentes no puedan ponerse de acuerdo para resolver el caso conforme a lo dispuesto en el apartado 2 en el plazo de dos años contados desde la fecha en la que ambas autoridades competentes hayan recibido toda la información requerida para abordarlo,
toda cuestión no resuelta relacionada con ese caso se someterá a arbitraje si la persona así lo solicita por escrito. Sin embargo, este sometimiento a arbitraje no podrá realizarse cuando un órgano jurisdiccional o administrativo de cualquiera de los Estados contratantes se haya pronunciado previamente sobre dichas cuestiones. A menos que una persona a la que concierna directamente el caso rechace el acuerdo amistoso que lleva a efecto la decisión arbitral, dicha decisión será vinculante para ambos Estados y se aplicará independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes. Las autoridades competentes de los Estados contratantes determinarán el modo de aplicación de este apartado de común acuerdo."

[16] Gotlib, Gabriel, Vaquero, Fernando "Aspectos internacionales de la tributación Argentina", Argentina, La Ley, 2009, p. 251 y 252.

c) Proveen herramientas de auditoría a los Estados contratante a partir de cláusulas de intercambio de información.

Como es deseable respecto de cualquier legislación referida a cuestiones de fondo, los CDIs incluyen también una herramienta procesal que permite la efectiva implementación y control por parte de los Estados contratantes de las reglas que allí se establecen.

Si se concluye que los CDIs constituyen normas fundamentales para otorgar seguridad jurídica y cierto nivel de permanencia en las reglas tributarias aplicables al tráfico comercial internacional, los MAPs deberían necesariamente aplicarse como una herramienta clave en la resolución de disputas fiscales que involucran la interpretación de situaciones, reglas y consecuencias jurídicas bajo los CDIs.

Los MAPs son especialmente importantes en situaciones que no pueden resolverse adecuadamente desde la perspectiva de una única jurisdicción, como resultan, especialmente, las cuestiones relativas a los precios de transferencia aplicables a operaciones entre partes vinculadas. El reconocimiento de un ajuste al precio en operaciones entre partes vinculadas en Argentina conlleva necesariamente un supuesto de doble imposición si no se efectúa un ajuste correlativo en la otra jurisdicción. En esas situaciones, el MAP constituye una herramienta fundamental que permite tanto arribar a una solución acorde a las disposiciones del CDI, como también que esa solución produzca sus efectos en las dos o más jurisdicciones involucradas.

La doctrina internacional considera que el artículo 25 de los CDIs establece un particular mecanismo de resolución de disputas, exclusivamente entre los gobiernos de los Estados Contratantes de un CDI, a través de sus autoridades competentes y que se enmarcan en el derecho público internacional. La naturaleza consular de este mecanismo implica que las presentaciones, discusiones y gastos corresponden a los Estados Contratantes y no a los contribuyentes, respecto de los cuales no se generan costas. Sin perjuicio de ello, a los contribuyentes podrían requerirse presentaciones y explicaciones. Para esta doctrina, y como consideramos también en el capítulo introductorio, los MAPs constituyen un remedio internacional adicional, excluido de las leyes procesales domésticas, opcional y con raíces en la protección consular. [17]

En octubre de 2012, el Comité de Expertos en Cooperación Internacional en Asuntos Tributarios de la ONU, aprobó una "Guía para los procedimientos de mutuo acuerdo bajo los tratados internacionales para evitar la doble imposición." [18] En el párrafo 11 de esa Guía, la ONU define al MAP como un mecanismo que los Estados Contratantes en el marco de un CDI utilizan para resolver cualquier disputa o dificultad que se genera en el curso de implementación y aplicación del CDI. De esta forma, el MAP asegura que estas disputas no frustren el objetivo del CDI tendiente a prevenir la doble imposición internacional. Para obtener este objetivo las autoridades competentes deberían hacer todo esfuerzo que sea necesario para llegar a un acuerdo oportuno en cada aspecto que forma parte de un requerimiento de MAP.

Es importante también destacar que, conforme al párrafo 10 de esta Guía, la negociación de un acuerdo bajo el MAP entre los Estados Contratantes es un

[17] Ismer, Roland, "Mutual Agreement Procedure", en Vogel, Klaus, "Klaus Vogel on Double Taxation Conventions", Wolters Kluwer Law & Business, The Netherlands, 2015, Volume 2, p. 1781 y siguientes.
[18] ONU, "Guide to the mutual agreement procedure under tax treaties", Ginebra, 2012, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/ta-Guide_MAP.pdf.

procedimiento entre los gobiernos de los dos países. Se trata de un proceso que suple o reemplaza los canales diplomáticos entre ambos Estados.

Entre otros aspectos interesantes que establece la Guía de la ONU, es importante destacar los casos típicos que, para ese Organismo, suelen resolverse en el marco de los MAPs.

En primer lugar, y como adelantamos, un tema típico que se resuelve bajo los MAPs es el relativo a precios de transferencia entre entidades asociadas. El artículo 25 prevé un marco procesal idóneo y específico para resolver esa clase de disputas. Pero, además, en varios CDIs (ver por ejemplo el aprobado recientemente entre Argentina y China mediante la Ley 27.780, B.O. 18/10/2024), el artículo 9, relativo a los beneficios atribuibles entre empresas asociadas, establece en su segundo párrafo la necesidad de reconocer el ajuste correlativo en el país contraparte a aquel que instó y consiguió que el contribuyente local efectúe un ajuste de precios de transferencia. Ese mismo párrafo indica que los Estados deberán efectuarse las consultas recíprocas que sean necesarias. [19]

Otro tema que la Guía de la ONU considera de típica resolución bajo los MAPs es el de la configuración y atribución de beneficios a un establecimiento permanente. Es decir que, una persona que no esté de acuerdo con que en un país determinado se configura un establecimiento permanente, puede requerir un MAP, lo mismo que en casos en los que ese establecimiento permanente ya existe pero la discusión se refiere a la atribución de beneficios (en esencia, la atribución de beneficios no es más que una disputa en materia de precios de transferencia, sin perjuicio de que corresponde remitir a nuestro comentario acerca de si un establecimiento permanente puede requerir un MAP o no).

Un tercer caso es el de los supuestos de doble residencia. En un escenario de doble residencia de personas diferentes a una persona humana, la disputa debe indefectiblemente ser resuelta a través de un MAP. A modo de ejemplo, el tercer párrafo del CDI suscripto con China establece: "*Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona distinta de una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por determinar de mutuo acuerdo, el Estado en el cual dicha persona se considerará residente a los fines del presente Convenio, teniendo en cuenta su sede de dirección efectiva, el lugar de su constitución o de creación, y cualquier otro factor de relevancia. En ausencia de acuerdo, dicha persona no tendrá derecho a los beneficios o exenciones impositivas previstos en el presente Convenio, salvo en la medida y en la forma en que pudieran acordar las*

[19] Art. 9, segundo párrafo, del CDI suscripto entre Argentina y China: "*Cuando un Estado contratante incluya en los beneficios de una empresa de ese Estado -y los someta a imposición en consecuencia- los beneficios de una empresa del otro Estado Contratante que fueron sometidos a imposición en ese otro Estado, y los beneficios así incluidos son beneficios que habrían correspondido a la empresa del primer Estado si las condiciones establecidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen acordado entre empresas independientes, ese otro Estado deberá efectuar el ajuste correspondiente sobre el monto del impuesto determinado respecto de dichos beneficios. Al determinar dicho ajuste, deberán contemplarse las demás disposiciones del presente Convenio, debiéndose efectuar, de ser necesario, consultas recíprocas entre las autoridades competentes de los Estados Contratantes.*"

autoridades competentes de los Estados Contratantes."

Un cuarto supuesto, es el caso de las retenciones en la fuente sobre ganancias obtenidas por sujetos del exterior (en el derecho interno, bajo el Título VI de la LIG y Resolución General 739). Cómo sabemos, los CDI establecen reglas de distribución de potestades tributarias. Así, los beneficios empresariales obtenidos por una persona solo pueden ser gravados por el país de residencia, excepto que esos beneficios sean obtenidos a través de un establecimiento permanente en el otro Estado (cfr. arts. 5 y 7 de los CDIs) en cuyo caso las rentas obtenidas se atribuirán a ese establecimiento permanente en función de los activos, riesgos y funciones desarrolladas.

Asimismo, y aquí lo que consideramos importante para el supuesto bajo examen, los beneficios previstos separadamente en otros artículos al de beneficios empresariales, deberán seguir el tratamiento establecido en aquellos. Se trata del caso típico de los dividendos, intereses, regalías y ganancias de capital. Para estos casos, como principio general, se limita parcialmente la potestad tributaria del país de la fuente (con una alícuota de retención que usualmente es más baja que la prevista para esa misma tipología de renta en el derecho interno), y el país de residencia la mantiene, pero reconoce un crédito o exención de impuestos.

En este último supuesto, los contribuyentes locales y el Fisco Nacional han mantenido importantes disputas respecto del tratamiento aplicable a los beneficios abonados por un sujeto local a un beneficiario del exterior (a modo de ejemplo, calificación de ciertas rentas como asesoramiento técnico o de otra índole, licencia de uso de software, entre otros casos). Cuando el Estado en el que se localiza la fuente productora de rentas (en el caso, Argentina) establece una retención en exceso de lo permitido bajo el CDI, entonces cabe preguntarse si el agente de retención local podría efectuar un requerimiento de MAP a la autoridad competente Argentina, o el sujeto del exterior podría instarlo respecto de la autoridad competente del país de su residencia. Ello pues, en el caso descripto, estaríamos en un supuesto de tributación que podría no ser conforme con el CDI que podría surgir, por ejemplo, de una diferente definición de la renta por los dos países. [20]

Lógicamente, las posibilidades para un MAP no se agotan en los casos señalados, que la Guía de la ONU solo expone a título ejemplificativo.

Cabe sumar, por ejemplo, la posibilidad de que una persona requiera el MAP en virtud de la violación de la cláusula de no discriminación prevista por el artículo 24 de los CDIs, en cuyo caso debería requerirlo a la autoridad de competente del país del que resulte nacional (excepto bajo el MOCDE y MLI, en que puede requerir el MAP a la autoridad competente de cualquier de las dos autoridades contratantes).

Tal como se deduce de los párrafos precedentes, el MAP es un mecanismo de resolución de conflictos, propio de las controversias o falta de certeza bajo las definiciones de los CDIs, y que resulta

[20] A modo de ejemplo, el segundo párrafo del artículo 3 del CDI suscripto entre Argentina y China establece: "*2. Para la aplicación del presente Convenio por un Estado Contratante, en cualquier momento, cualquier expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente o las autoridades competentes acuerden un significado distinto de conformidad con las disposiciones del artículo 25, el significado que, en ese momento, le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación impositiva sobre el que resultaría de otras ramas del derecho de ese Estado.*"

necesario para propender a la aplicación efectiva de los CDIs, con las consecuencias correspondientes en cada una de las jurisdicciones involucradas en una situación determinada.

IV. Características del MAP para un caso concreto originado en el marco de un CDI

IV.A. La importancia desde la óptica argentina

Cuando una persona considera que en uno de los Estados Contratantes se ha generado o podría generarse una tributación no conforme con las disposiciones del CDI, normalmente instará los procedimientos o recursos previstos por la legislación interna.

En Argentina, un contribuyente que presentó su declaración jurada del Impuesto a las Ganancias, determinando un tributo que no guarda conformidad con el tratamiento tributario establecido por un CDI, o incluso cuando determinó la retención efectuada al beneficiario del exterior, típicamente iniciará la acción de repetición prevista por el artículo 81 de la LPF, en sede administrativa o directamente ante la Justicia en lo Contencioso Administrativo Federal o Federal del interior del País, o ante el Tribunal Fiscal de la Nación, según sea el caso (pago de un tributo en exceso espontáneamente o a requerimiento de la autoridad fiscal) y su elección del foro (Justicia o Tribunal Fiscal).

Cuando el contribuyente/agente de retención presentó su declaración jurada conforme al criterio que considera correcto, es el Fisco Nacional quien da inicio al procedimiento determinativo de oficio para procurar rectificar la declaración jurada presentada, y el contribuyente/agente de retención recurrirá el acto determinativo de oficio (en la mayoría de los casos con un recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación y desestimando el recurso de reconsideración ante el Fisco Nacional) y, eventualmente, las vías recursivas posteriores a la sentencia del Tribunal Fiscal se articularán ante la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal y, posteriormente, ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación (la "CSJN") mediante el recurso extraordinario federal.

Bajo ciertas circunstancias, el contribuyente cuenta con otros procedimientos alternativos, los cuales tienen requisitos de admisibilidad formal específicos (existencia de un "acto en ciernes", inexistencia de una vía de discusión más idónea, etc.), como son la acción declarativa de certeza y la acción de amparo.

Sin perjuicio de ello, es sabido que los litigios tributarios son económica y temporalmente onerosos para la parte que los insta. Un contribuyente que inició una acción de repetición de un tributo abonado en exceso en el período fiscal 2016, probablemente aun no haya agotado todas las instancias de discusión al momento de publicarse este artículo. Desde la óptica inversa, en los últimos dos o tres años hemos tenido varias sentencias de la CSJN en materia de precios de transferencia, en casos en los que el Fisco Nacional había determinado el tributo dejado de ingresar por la aplicación de un criterio que el contribuyente aplicó –y el Fisco no compartía– respecto de los períodos fiscales 2001. En el ínterin, tanto el contribuyente como el Fisco Nacional en los casos que mencionamos atravesaron varias devaluaciones y una creciente inflación, sin el reconocimiento de la actualización de los créditos, con reducidas tasas de interés y, por lo tanto, con la posibilidad de recuperar los tributos abonados en exceso o en defecto con una reducción sustancial en términos reales.

Frente a esa situación, pareciera claro que los mecanismos alternativos de solución de conflictos debieran cumplir un rol fundamental que, en la práctica, no cumplen. La situación descripta se ha resuelto mayoritariamente con reiterados "últimos" regímenes de exteriorización y regulación, pero no con mecanismos, hoy ya previstos por la LPF, como son los MAPs, APAs, Acuerdos Conclusivos Voluntarios y otros pendientes como podría ser el arbitraje en materia tributaria.

Dentro de los grupos de controversias que mencionamos hay algunas que debieran revestir interés fiscal para el Fisco Nacional, por lo menos en mayor medida que respecto de controversias atinentes al ajuste por inflación, proveedores apócrifos, anticipos ordinarios y extraordinarios, que son las más frecuentes que hemos visto en los últimos años. Las controversias que deberían revestir mayor interés son las que se suscitan en el campo del comercio internacional dentro del ámbito de empresas multinacionales y que generan la tributación, doble o nula tributación en diferentes países. En parte de esas controversias intervienen contribuyentes residentes en jurisdicciones con las que Argentina suscribió CDIs y, por esa razón, los MAPs se convierten en un mecanismo para resolver conflictos que se encuentra plenamente disponible.

Se trata entonces del supuesto del "Caso Concreto" previsto por el primero párrafo de los MOCDE, MONU y CDIs suscriptos por nuestro país.

IV.B. No se requiere la existencia de doble imposición

Un punto importante a tener en cuenta es que las controversias que pueden generar un requerimiento de MAP son aquellas en las que la persona considera que existe una tributación que no es conforme con el CDI respectivo, con prescindencia de si, a causa de esa situación, se genera doble imposición o no. Así, frente a una retención del Impuesto a las Ganancias en infracción a las disposiciones del CDI, una persona podría requerir un MAP, independientemente que el país de residencia reconozca o no un método para evitar la doble imposición (cfr. Comentarios al MOCDE, página 433, párrafo 13). [21]

IV.C. No se requiere que el tributo haya sido ingresado o reclamado por el Fisco

También es relevante destacar que el primer párrafo del artículo 25 de los CDIs establece que una persona puede requerir un MAP cuando las medidas adoptadas, implican o pueden implicar, una tributación en disconformidad con el CDI. Esto quiere decir que no es necesario que el contribuyente haya presentado su declaración jurada ingresando el tributo que resultaría en exceso, como así tampoco que exista un acto particular del Fisco Nacional que evidencia que efectuará un reclamo del tributo que fue ingresado en defecto.

Conforme surge de los comentarios al MOCDE, existen otras situaciones que podrían autorizar a una persona a requerir un MAP, entre ellas: modificación de las normas aplicables y posibilidad cierta de que la persona vaya a generar una renta gravada a partir de esa modificación, existencia de precedentes públicos de los que surge que la autoridad fiscal ha adoptado esa posición, práctica arraigada en fiscalizaciones de índole similar.

IV.D. Autoridad competente ante la que se requiere el MAP

La persona interesada deberá requerir el MAP a la autoridad competente. Tal como

[21] OECD, "Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017", OECD Publishing, Paris, 2017, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

anticipamos en capítulos anteriores, frente a un caso concreto, y en el marco de los CDIs que siguen el MOCDE, una persona residente de uno dos de los Estados parte del CDI, podrá requerir el MAP a cualquiera de las autoridades competentes.

Por el contrario, bajo los CDIs suscriptos por Argentina, la persona interesada deberá requerir el MAP a la autoridad competente del Estado del que es residente, con excepción del caso en que invoque una violación a la cláusula de "no discriminación", en cuyo caso debe ocurrir ante la autoridad fiscal del país del que es nacional.

La autoridad competente a efectos de requerir un MAP, como principio general, se establece en el artículo 4 de los CDIs, que contiene las definiciones que serán consideradas en ese tratado particular. En el caso de Argentina esa autoridad es la Secretaría de Ingresos Públicos (actualmente Subsecretaría) del Ministerio de Hacienda/Economía o su representante autorizado. Conforme información que habría presentado Argentina ante la OCDE, en un requerimiento de MAP también intervienen la Dirección Nacional de Impuestos y Dirección y Dirección de Relaciones Internacionales. [22] Sin perjuicio de ello, cabe destacar que el artículo 206 de la LPF, introducido por la Ley 27.430 (B.O. 29/12/2017) establece a la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Hacienda. Lógicamente surgen discrepancias en función de las modificaciones periódicas en el Organigrama de la Administración Pública Nacional.

Aun cuando bajo los CDIs suscriptos por Argentina la persona interesada está obligada a requerir el MAP a la autoridad competente de su país de residencia, ello necesariamente indicaría que el análisis de las alternativas para solicitar el MAP sea lineal. En rigor de verdad, ese análisis tiene una marcada importancia aún bajo los CDIs suscriptos por Argentina, considerando la escasa experiencia en nuestro país en cuanto la aplicación en casos concretos de los MAPs. Según un informe de la OCDE, titulado "Consolidated Information on Mutual Agreement Procedures 2024" [23] al 01/01/2023, Argentina tenía un inventario de 23 casos de requerimientos de MAP (12 correspondientes a atribución de beneficios, 11 a otros casos). Asimismo, de la totalidad de casos cerrados en 2023 (8), la finalización tuvo como causa solo dos circunstancias: desistimiento del contribuyente y ausencia de acuerdo (no se aclara si en la instancia unilateral o bilateral).

En este contexto, frente a supuestos de doble imposición internacional derivada de una imposición que no sea conforme con un CDI dentro de un grupo multinacional, cabría analizar si es conveniente que el MAP sea requerido por la parte residente argentina al Ministerio de Economía, o por la sociedad vinculada del exterior ante la respectiva autoridad competente, bien

[22] OECD, "Making Dispute Resolution More Effective – Consolidated Information on Mutual Agreement Procedures 2024", OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris, 2024, https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/dispute-resolution/consolidated-information-on-mutualagreement-procedures-2024.pdf.

[23] OECD, "Making Dispute Resolution More Effective – Consolidated Information on Mutual Agreement Procedures 2024", OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris, 2024, https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/dispute-resolution/consolidated-information-on-mutualagreement-procedures-2024.pdf.

entendido que, cualquiera sea la decisión, debería informarse a ambas partes.

En situaciones de doble imposición entre entidades que no pertenecen al mismo grupo multinacional, la coordinación podría ser más compleja y el sujeto residente argentino podría tener como única alternativa requerir el MAP a la autoridad competente de nuestro país.

La doctrina internacional (Guibert) ha concluido, atinadamente, que resulta en interés del contribuyente la posibilidad de requerir el MAP a la autoridad competente del Estado Contratante contraparte del que determinó la diferencia de tributos, y al mismo tiempo comunicar que se ha formulado ese requerimiento a la autoridad competente de este último. Para este autor, proceder de ese modo permite (i) instar a que la autoridad competente del Estado que no formuló el ajuste provea la "protección diplomática" ínsita en el MAP, (ii) lograr que la autoridad competente del Estado que propuso el ajuste lo revise, (iii) promover una relación más fluida entre las dos autoridades competentes. [24]

IV.E. El MAP puede requerirse con independencia de los recursos previstos en el derecho interno de cada Estado

Probablemente, este es uno de los puntos cuyo análisis reviste mayor relevancia en la oportunidad en que una persona ha decidido requerir el MAP, pues al hacerlo debe tomar una decisión respecto de si lo hace antes de iniciar cualquier recurso bajo el derecho interno, después de iniciados o agotados todos los recursos, o en paralelo a estos últimos. Analizaremos este punto con mayor profundidad en los próximos apartados en los que nos referimos a las alternativas para la articulación del MAP y los recursos internos.

[24] Gibert, Bruno, "Paragraph 1 of Article 25 of the OECD Model – Persons Entitled to MAP", IBFD Publications BV, The Netherlands, 2023, p. 7/8.

IV.F. El plazo máximo para requerir el MAP y su independencia respecto de los recursos disponibles en el derecho interno

Tanto el MOCDE como el MONU establecen un plazo de 3 años. En el caso de Argentina, el artículo 207 de la LPF establece idéntico plazo, el cual debe contarse desde la primera notificación del acto que ocasione o sea susceptible de ocasionar una imposición no conforme con el CDI respectivo. Si el CDI aplicable tuviese un plazo diferente, este deberá primar sobre el de 3 años previsto por la LPF.

Bajo la LPF, el primer acto de notificación podría ser la vista que da inicio al procedimiento determinativo de oficio, en la que el Fisco Nacional expone los argumentos que podrían llevarle a reclamar un impuesto no conforme a las disposiciones de un CDI. En algunos casos, el primer acto de notificación podría ser la denominada "pre-vista" del último párrafo del art. 36.1 de la LPF, en tanto exista en ella una fundamentación clara y suficiente de las razones que originaron el ajuste (lo que no es usual).

En el caso de contribuyentes que han presentado una declaración jurada que resulta en una imposición no conforme con el CDI, lo lógico sería considerar como fecha de inicio del cómputo a la presentación de esa declaración, aunque podría ocurrir que solo en una oportunidad posterior el contribuyente tome conocimiento de esa circunstancia. El párrafo 23 al Comentario al artículo 25 del MOCDE considera que el momento de la notificación en estos casos es el tiempo en el que el contribuyente, en el curso normal de los eventos, toma conocimiento de la no conformidad de la imposición con el CDI. Podría incluso ocurrir que el contribuyente tome conocimiento de que la imposición no es conforme al CDI por la publicación de jurisprudencia en un caso similar de otro contribuyente.

En el caso de retenciones en la fuente, el párrafo 24 al Comentario al artículo 25 del MOCDE considera que el plazo comienza a computarse cuando la renta es abonada, pero admite que el agente de retención o contribuyente (según quien requiera el MAP) pueda acreditar que solo tomó conocimiento de la no conformidad con el CDI en una oportunidad posterior.

El mencionado párrafo 24 consagra una conclusión que parece lógica en cuanto establece que, si la imposición no conforme con el CDI se deriva de una combinación de actos de los dos Estados, entonces el plazo comienza a computarse desde la primera notificación del último acto. Por ejemplo, si un contribuyente residente argentino ingresa una retención por un pago a un beneficiario del exterior que no resultaría conforme al CDI respectivo, podría ocurrir que, igualmente, el país de residencia del beneficiario reconozca a este un crédito o exención fiscal y, por esa razón, las partes podrían no tener interés en requerir un MAP. Los comentarios al MOCDE establecen que, desde el momento en que el país de residencia no reconoce el alivio fiscal, comenzaría a computarse el plazo máximo previsto por el CDI.

Anteriormente comentamos que una persona puede requerir un MAP cuando existe tributación no conforme con las disposiciones del CDI, aun cuando no se produzca doble imposición; esta regla no parece compatible con la posibilidad de computar el plazo máximo desde que se produce doble imposición, pero en realidad apunta a no generar la carga procesal de requerir un MAP e incrementar la carga administrativa de los Estados cuando no existe doble imposición, más allá del derecho de cada persona de requerirlo igualmente. En definitiva, la propuesta de los comentarios en este punto no es únicamente en beneficio de la persona que requiere el MAP, sino de los Estados Contratantes que verían incrementada su carga si los plazos se computarán independientemente de las acciones en conjunto de ambas jurisdicciones.

Otro punto a tener en cuenta es que el plazo de 3 años no se suspende por la interposición de recursos o acciones bajo el derecho interno de cada Estado, del mismo modo que, bajo el derecho argentino, el requerimiento y aceptación de un caso a ser tratado bajo un MAP no suspende los plazos para interponer los actos y recursos bajo la LPF (por ejemplo, plazo para contestar vista o para interponer recurso ante el Tribunal Fiscal de la Nación).

Hubiese sido deseable que el legislador, al introducir las disposiciones procesales atinentes a los MAPS en la LPF, hubiera establecido la suspensión de uno u otro procedimiento (al menos los recursos establecidos bajo el derecho argentino) hasta tanto se resuelva el otro. El artículo 209 establece que el requirente de un MAP deberá identificar los recursos administrativos o judiciales interpuestos por ese requirente u otra parte, así como cualquier resolución que hubiese recaído sobre la cuestión, pero guarda silencio sobre el efecto de un requerimiento y/o admisión de un MAP sobre los recursos en curso.

Frente a esta situación, es claro que existiendo plazos corriendo en paralelo para requerir un MAP y articular acciones o recursos bajo el derecho argentino, el contribuyente que desea requerir un MAP deberá articularlo simultáneamente con aquellas acciones o recursos. De este modo, aun cuando haya requerido o pretenda requerir un MAP, y sin perjuicio de que la sustanciación del MAP haya sido admitida, el contribuyente residente argentino deberá contestar vista y articular todos los recursos

tendientes a impugnar y no dejar firme el acto que implica una imposición no conforme al CDI.

Dicho lo anterior, pareciera que el MAP, en su carácter de procedimiento amistoso entre dos Estados signatarios de un CDI y que tiene como objetivo que ellos arriben a una solución amistosa que contemple los efectos en las jurisdicciones involucradas y no solo en una de ellas, debería tener preeminencia sobre los recursos bajo el derecho interno. En este sentido, el contribuyente que solicita un MAP debería requerir al Fisco Nacional o al Tribunal interviniente la suspensión de plazos hasta que se resuelva el requerimiento de MAP, sea mediante su declaración de inadmisibilidad, o la imposibilidad de arribar a un acuerdo entre los Estados parte luego de su admisión, o bien, por la existencia de un acuerdo que ha sido aceptado por el contribuyente. A estos efectos deben ponderarse las previsiones de los artículos 155[25] y 157[26] del Código Procesal Civil y Comercial. Al respecto, uno de los jueces de la Corte Suprema, Horacio Rosatti, concluyó, respecto de la posibilidad de suspender los efectos de un proceso judicial hasta tanto se resuelva un proceso arbitral que *"al no existir acuerdo de partes con relación a la suspensión del proceso, correspondía a las instancias de mérito evaluar si en el caso se configuraron 'circunstancias de fuerza mayor' o 'causas graves' que hacían imposible la prosecución del trámite, tal como lo exige el código de rito. Ello hubiese permitido dar respuesta al planteo sustancial de la demandada, vinculado con la posibilidad de mantener abiertos simultáneamente, en el orden nacional y el internacional, dos procesos con un mismo objeto"*.[27]

En un escenario ideal, el requerimiento del MAP y su resolución deberían tener preeminencia y anticipar a cualquier resolución en el marco de recursos del derecho interno. Primeramente, por cuanto se trata de un procedimiento establecido en tratados internacionales con jerarquía superior a las leyes en virtud del artículo 75 inciso 22 de la Constitución Nacional. Pero, fundamentalmente, porque permitiría arribar a una solución integral y bilateral a un supuesto de imposición no conforme con las disposiciones de un CDI.

A este respecto, las Guías de la ONU consideran que un MAP provee una solución integral y bilateral al caso del contribuyente. En cambio, los recursos bajo el procedimiento interno no proveen una resolución en ambos Estados Contratantes, por lo tanto, podrían fallar en aliviar la doble imposición internacional. Si las autoridades competentes llegan a un acuerdo que es satisfactorio para el contribuyente, este último no tendrá necesidad alguna de requerir la aplicación de los recursos bajo el derecho interno.[28]

IV.G. Las etapas del procedimiento

[25] *"Art. 155. - Los plazos legales o judiciales son perentorios; podrán ser prorrogados por acuerdo de partes manifestado con relación a actos procesales determinados.*
Cuando este Código no fijare expresamente el plazo que corresponda para la realización de un acto, lo señalará el juez de conformidad con la naturaleza del proceso y la importancia de la diligencia."

[26] *"Art. 157. - Los apoderados no podrán acordar una suspensión mayor de VEINTE (20) días sin acreditar ante el juez o tribunal la conformidad de sus mandantes.*
Las partes podrán acordar la abreviación de un plazo mediante una manifestación expresa por escrito.
Los jueces y tribunales deberán declarar la interrupción o suspensión de los plazos cuando circunstancias de fuerza mayor o causas graves hicieren imposible la realización del acto pendiente."

[27] CSJN, Fallos: 344:2573.

[28] ONU, "Guide to the mutual agreement procedure under tax treaties", Ginebra, 2012, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/ta-Guide_MAP.pdf, p. 13.

A partir de un requerimiento de MAP, se inicia un procedimiento que consta de varias fases. Es importante recordar que los contribuyentes afectados por la tributación no conforme con el CDI (incluyendo al requirente) no son parte del MAP, ello sin perjuicio de que un eventual acuerdo debería ser aceptado por el requirente para poder ser implementado. En rigor de verdad, las partes del MAP que presentan informes, requieren la asistencia de expertos fiscales, etc., son los Estados Contratantes del CDI respectivo.

A continuación, se analizan las etapas o fases del procedimiento.

G.1. Etapa de admisibilidad del acceso al MAP.

Esta etapa se inicia con el requerimiento del contribuyente. El artículo 209 de la LPF establece los requisitos formales aplicables al requerimiento de MAP. [29] Por su parte el artículo 210 de la LPF establece la posibilidad de la autoridad competente de solicitar documentación complementaria y los plazos del requirente para acompañarla. [30]

[29] Art. 209 de la LPF: *"ARTÍCULO 209.- Requisitos Formales de la Solicitud. El inicio del procedimiento se formulará por escrito ante la mesa de entradas de la autoridad competente y deberá contener, como mínimo:*
a) Nombre completo o razón social, domicilio y CUIT o CUIL, de corresponder, de la persona que presenta la solicitud y de todas las partes intervinientes en las transacciones objeto de examen.
b) Una exposición detallada sobre las personas y los hechos, actos, situaciones, relaciones jurídicoeconómicas y formas o estructuras jurídicas relativos al caso planteado, adjuntando copia de la documentación de respaldo, en caso de corresponder. Cuando se presenten documentos redactados en idioma extranjero, deberá acompañarse una traducción efectuada por traductor público nacional matriculado en la República Argentina.
c) La identificación de los períodos fiscales involucrados.
d) El encuadre técnico-jurídico que el contribuyente o responsable estime aplicable y las razones por las cuales considera que ha habido o probablemente haya una imposición contraria al convenio.
e) La identificación de los recursos administrativos o judiciales interpuestos por el solicitante o por las demás partes intervinientes, así como cualquier resolución que hubiera recaído sobre la cuestión.
f) La indicación de si alguno de los sujetos intervinientes en las operaciones objeto de la presentación ha planteado la cuestión u otra similar, ante la otra autoridad competente del convenio. En caso afirmativo, adjuntar copia de la respuesta emitida por el otro Estado parte.
g) La firma del contribuyente o de su representante legal o mandatario autorizado por estatutos, contratos o poderes, acompañando la documentación que avale dicha representación.

[30] Art. 210 de la LPF: *"ARTÍCULO 210.- Información complementaria. En caso de que la presentación no cumplimentara con los requisitos del artículo 209 o que la autoridad competente considere que resulta necesaria la presentación de documentación*

Los Comentarios al MOCDE, en el párrafo 31 al comentario del artículo 25, consideran que la autoridad competente se encuentra obligada a estudiar si la objeción del requirente aparece como justificada. En caso afirmativo, debe dar inicio al MAP. Conforme a estos comentarios, la autoridad competente debe efectuar un análisis preliminar de la objeción del contribuyente para determinar si es razonable creer que existiría o podría existir una imposición no conforme con el respectivo CDI.

El artículo 211 de la LPF[31] establece que la autoridad competente tendrá un plazo de 2 meses para expedirse sobre la admisión del requerimiento de MAP. En caso de silencio, se entenderá que el requerimiento ha sido admitido.

Por su parte, el artículo 212 establece las siguientes causales para denegar el requerimiento:

a) Cuando la autoridad competente considere que no existe controversia respecto de la aplicación del CDI.

b) Cuando la presentación se haya efectuado fuera del plazo establecido o se presente una persona no legitimada.

c) Cuando la solicitud se refiera a la apertura de un nuevo procedimiento de acuerdo mutuo, efectuada por el mismo sujeto, conteniendo el mismo objeto y la misma causa, siempre que la misma cuestión hubiera sido objeto de análisis en una presentación anterior.

d) Cuando medien otras razones debidamente fundadas por la autoridad competente.

Un interrogante que surge es si el requirente puede accionar ante la Justicia en caso de que considere que una denegatoria de la admisibilidad del MAP por parte de la autoridad competente es injustificada. Este tema es tratado por doctrina internacional (Jiménez)[32], que ha explicado que, en países como Bélgica y Finlandia, no es claro o no se ha admitido que la decisión de denegar la admisibilidad de acceso a un MAP sea justiciable. El autor explica que la razón de ser de estas posiciones radica en la naturaleza intergubernamental o diplomática del procedimiento, en el que los Estados se encuentran en control total de todas sus fases. En Canadá y en España el control judicial sería admitido, con diferentes grados de intensidad.

Parece razonable afirmar que bajo el derecho argentino puedan instarse acciones judiciales para obtener la admisibilidad del acceso al MAP cuando este hubiese sido denegado injustificadamente, aunque, como

adicional o la subsanación de errores, ésta podrá requerir, dentro del plazo de dos (2) meses contados a partir de la
fecha de presentación de la solicitud de inicio, que el contribuyente o responsable aporte información complementaria o subsane los errores.
El presentante dispondrá de un plazo improrrogable de un (1) mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, para suplir las falencias. La falta de cumplimiento determinará el archivo de las actuaciones y la solicitud se tendrá por no presentada.

[31] Art. 211 de la LPF: *"ARTÍCULO 211.- Admisibilidad. La autoridad competente, una vez recibida la solicitud de inicio de un procedimiento de acuerdo mutuo o, en su caso, la documentación adicional requerida, dispondrá de un plazo de dos (2) meses para admitir la cuestión planteada o rechazarla de manera fundada en los términos del artículo 212 de esta ley.*
La falta de pronunciamiento por parte de la autoridad competente, respecto de la admisibilidad de la presentación
del procedimiento de acuerdo mutuo, dentro de los plazos previstos, implicará su admisión.
La decisión respecto de la admisibilidad del caso será notificada al presentante al domicilio que éste hubiese consignado."

[32] Jiménez, Adolfo Martín, "Acceptance and Denial of MAP Requests and Related Remedies", en Maisto, Guglielmo, "Dispute Resolution under Tax Treaties and Beyond", IBFD Publications BV, The Netherlands, 2023, p. 85/86.

señala el autor previamente citado, la admisión del MAP a través de una resolución judicial podría no ser tan efectiva en virtud de que la obligación que tienen los Estados es de medios. En este sentido, el tercer párrafo del artículo 25 del MOCDE y los CDIs suscriptos por Argentina establece que los Estados tienen que efectuar su "mejor esfuerzo" para resolver la disputa de mutuo acuerdo, pero no tienen una obligación de llegar a un resultado. Asimismo, como ya puntualizamos, frente a la inexistencia de un acuerdo, los CDIs suscriptos por Argentina no prevén la posibilidad de recurrir al arbitraje. En conclusión, es altamente probable que un Estado que rechazó la admisibilidad del acceso a un MAP, luego carezca de convencimiento para llegar a un acuerdo en el marco de ese mismo MAP admitido en función de una decisión judicial.

Sin perjuicio de ello, una acción judicial podría ser útil para forzar la admisión del MAP en aquellos casos en los que la medida no conforme con las disposiciones del CDI corresponde al país en el que se requirió el MAP y que, por lo tanto, tendría la obligación de resolverlo en la fase unilateral, sin que, en este caso, sea razonable interpretar que ese Estado tenga únicamente una obligación de medios.

G.2. Etapa unilateral

Conforme al artículo 213 de la LPF[33], una vez que el requerimiento del MAP ha sido admitido, la autoridad competente debe notificar al Fisco Nacional esa admisión para que esta comunique los procedimientos en trámites y sentencias que se hubiesen dictado.

La autoridad competente debe resolver la cuestión en forma unilateral siempre que la controversia se refiera a la incorrecta aplicación del CDI en la República Argentina (ejemplo, retención no conforme con las disposiciones del CDI). De no poder resolverlo en forma unilateral por considerar que existe imposición no conforme al CDI en el otro Estado, debe comunicarse con la otra autoridad competente y dar inicio a la instancia bilateral del MAP.

G.3. Etapa bilateral

Conforme al párrafo 36 del Comentario al artículo 25 del MOCDE en esta etapa comienza un procedimiento de negociaciones entre los Estados, a través de

[33] Art. 213 de la LPF: *"ARTÍCULO 213.- Procedimientos de acuerdo mutuo admitidos. Tratándose de casos en los que la controversia verse respecto de la correcta aplicación del convenio en la República Argentina, una vez admitido el caso, la autoridad competente deberá comunicar la admisión del procedimiento a la Administración Federal de Ingresos Públicos para que ésta le comunique, de corresponder, la existencia de procedimientos en trámite y de sentencias recaídas sobre la cuestión planteada.*
La autoridad competente resolverá por sí misma la cuestión planteada siempre que la controversia se refiera a una incorrecta aplicación del convenio en la República Argentina. En caso que la autoridad competente no pueda resolverlo unilateralmente por considerar que existe imposición contraria al convenio en el otro Estado, se comunicará con la otra autoridad competente, a efectos de intentar solucionar la controversia de manera bilateral."

sus representantes. El párrafo 37 destaca que la obligación que asumen los Estados es la de negociar, es decir, de usar sus mejores esfuerzos. Por el contrario, no existe un deber u obligación de llegar a un acuerdo, sin perjuicio de la posibilidad bajo el MOCDE de que el contribuyente solicite un arbitraje.

Un interrogante que podría generarse e impactar en la decisión de requerir un MAP es si, en la etapa bilateral, los Estados tienen que arribar a un acuerdo que refleje una interpretación en absoluta conformidad con el CDI respectivo, o podrían tener en cuenta cuestiones diferentes como, por ejemplo, la existencia de otros casos con MAPs en trámite, decidiendo que en los casos del tipo A, el Estado Residencia otorgará el alivio fiscal, y que en los casos del tipo B, el Estado Fuente una devolución; o bien que los alivios o devoluciones tengan un tope.

El párrafo 38 al comentario del artículo 25 del MOCDE establece que, en el marco del mutuo acuerdo, las autoridades competentes, primeramente, deben determinar su posición a la luz de sus respectivas leyes fiscales y de las provisiones del CDI respectivo, estas últimas, tan vinculantes para los Estados como para los contribuyentes. No obstante, este comentario afirma que, si por aplicación de estas reglas, no pudiese encontrarse una solución, las autoridades competentes, subsidiariamente, deberían considerar una solución que tenga en cuenta la equidad. En idéntico sentido, el párrafo 41 establece que los casos sometidos a MAP deben ser resueltos con fundamentos en sus méritos individuales y evitar considerar el balance de los resultados en otros casos.

Los trabajos de la ONU coinciden con esta conclusión, y aseveran que las autoridades competentes deben hacer su mejor esfuerzo para resolver los casos con fundamento en la aplicación de principios, buena fe y objetivamente, evitando cualquier vinculación con estadísticas o haciendo un balance de resultados. Además, la solución debe prescindir de ponderar cuál es el Estado Contratante que se beneficia o perjudica a partir de ella.[34]

La doctrina internacional (Ismer)[35] considera que el MAP, en su etapa bilateral, es un procedimiento que consiste en negociaciones entre las autoridades competentes de los Estados Contratantes y que su fundamentación en las reglas es únicamente parcial pues, en ciertas ocasiones, puede arribarse a un acuerdo con fundamento en la equidad. Para este autor, esa conclusión solo sería posible en los casos en que el CDI no es claro, o cuando siendo claro, los Estados Contratantes difieren en su interpretación. [36]

Entonces, frente a un posible interrogante respecto de la conveniencia de requerir un MAP en función de los alcances de las negociaciones entre las autoridades competentes, es necesario concluir que tales autoridades deben arribar a un acuerdo por aplicación estricta del CDI y, si aun así no pudiese otorgarse alivio fiscal al contribuyente, solo en esa situación deberían utilizar criterios de equidad. La aplicación de la equidad pareciera justificarse en la necesidad de otorgar alivio, pero no autorizaría a que los Estados transen los casos iniciados bajo el MAP con desapego a las reglas del CDI y sin que

[34] ONU, "Guide to the mutual agreement procedure under tax treaties", Ginebra, 2012, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/ta-Guide_MAP.pdf, p. 10.

[35] Ismer, Roland, "Mutual Agreement Procedure", en Vogel, Klaus, "Klaus Vogel on Double Taxation Conventions", Wolters Kluwer Law & Business, The Netherlands, 2015, Volume 2, p. 1781.

[36] Ismer, Roland, "Mutual Agreement Procedure", en Vogel, Klaus, "Klaus Vogel on Double Taxation Conventions", Wolters Kluwer Law & Business, The Netherlands, 2015, Volume 2, p. 1781.

otorguen el alivio fiscal al o a los contribuyentes involucrados.

G.4. Terminación e implementación

El artículo 215 de la LPF[37] establece los supuestos de terminación del procedimiento, por desistimiento expreso del contribuyente o de la autoridad competente en la fase unilateral o bilateral. Asimismo, se aclara que, tanto el desistimiento como la decisión en la fase unilateral, deberán ser informados a la autoridad competente del otro Estado Contratante.

Un punto relevante que aclaran los comentarios al MOCDE (a modo de ejemplo, párrafo 45 del comentario al artículo 25) es que la celebración de un acuerdo mutuo entre los Estados Contratantes en la fase bilateral deberá ser sujeto a la aceptación por parte del contribuyente y, normalmente, supeditado a que este desista de las acciones bajo el derecho interno en lo que respecta a los puntos que son resueltos en el mutuo acuerdo.

También debe considerarse que los acuerdos arribados en el marco de un MAP no tienen valor de precedente ni se publican. No obstante, se ha sostenido que esta conclusión parece dudosa, considerando que los MAPs se solventan con recursos públicos, y que existen cuantiosas sumas en juego y, en ciertos casos, soluciones que se apartan de las reglas de los CDIs (cuando nos referimos a la resolución a partir de la equidad). [38]

Respecto de la implementación de las soluciones bajo el MAP, surgen tres tópicos centrales:

a) Interacción del acuerdo con los procedimientos en curso bajo el derecho interno de cada Estado.

b) Implementación de los acuerdos cuando existe una sentencia en los procedimientos del derecho interno.

c) Implementación de los acuerdos cuando se han cumplido los plazos de prescripción bajo el derecho interno.

En cuanto a la interacción con los procedimientos que un contribuyente haya seguido bajo la LPF u otras acciones judiciales (medidas cautelares, amparo o acción declarativa de certeza), la LPF no establece previsiones. Conforme a los Comentarios al MOCDE el contribuyente tendría la posibilidad de aceptar el acuerdo o solución propuesta y desistir de las acciones y procesos en trámite, o podría rechazar la propuesta y seguir adelante con los procedimientos bajo el derecho interno.

Incluso, en el párrafo 42 de los Comentarios al MOCDE, se aclara que el contribuyente podría solicitar que se suspenda el plazo para la aceptación del acuerdo hasta que se resuelvan los procedimientos bajo el derecho interno. Esta alternativa parece de difícil utilidad en la práctica, pues si una sentencia bajo los

[37] Art. 215 de la LPF: *"ARTÍCULO 215.- Terminación del Procedimiento. El procedimiento de acuerdo mutuo finalizará de alguna de las siguientes formas:*
a) Por desistimiento expreso del contribuyente, en cuyo caso se procederá al archivo de las actuaciones.
b) Por decisión de la autoridad competente adoptada unilateral o bilateralmente, en cuyo caso deberá ser comunicada al presentante.
Tanto el desistimiento del procedimiento de acuerdo mutuo como la decisión unilateral adoptada por la autoridad competente deberán ser comunicados a la autoridad competente del otro Estado.".

[38] Ismer, Roland, "Mutual Agreement Procedure", en Vogel, Klaus, "Klaus Vogel on Double Taxation Conventions", Wolters Kluwer Law & Business, The Netherlands, 2015, Volume 2, p. 1800.

procedimientos domésticos fuera favorable al contribuyente, este rechazará el acuerdo propuesto bajo el MAP, y si fuera favorable al Fisco Nacional, existirían algunas dificultades para que este suscriba e implemente un acuerdo que reconoce un derecho que ha sido denegado al contribuyente en la sentencia dictada en los procedimientos domésticos.

No obstante, un acuerdo en el marco del MAP, posterior a una sentencia firme, podría ser útil para lograr que el contribuyente cuya posición ha sido rechazada por los tribunales de uno de los Estados Contratantes, obtenga el alivio fiscal correspondiente en el otro Estado. [39]

Respecto a la implementación del acuerdo luego de operados los plazos de prescripción, cabe destacar que nos hemos referido al tema en el capítulo II de este trabajo cuando comparamos los textos de los modelos de convenio y CDI suscriptos por Argentina, por lo que remitimos a ese capítulo *brevitatis causae*.

IV.H. La ausencia de la posibilidad de arbitraje en los CDIs suscriptos por Argentina

Tal como anticipamos en el capítulo II del presente trabajo al comparar el texto del artículo 25 de los modelos de convenio y de los CDIs suscriptos por Argentina, estos no contienen un párrafo que habilite a las personas facultadas para requerir un MAP, a solicitar que la disputa se resuelva a través del procedimiento arbitral.

La legislación y jurisprudencia argentina han sido oscilantes en cuanto a admitir la posibilidad de someter causas que involucran al Estado a arbitraje y, en términos generales, ha existido una desconfianza generalizada con relación a esa alternativa por considerar que se afecta la soberanía del Estado Nacional cuando se prorroga la jurisdicción atribuida por el artículo 116[40] de la Constitución Nacional a los jueces de la Nación. La evolución legislativa y jurisprudencial de esta temática es desarrollada *in extenso* por Alberto Bianchi. [41]

Cabe destacar que el artículo 1649 del Código Civil y Comercial de la Nación excluye de la definición del contrato de arbitraje a las cuestiones de derecho privado que comprometen el orden público y el artículo 1651 establece que las disposiciones de ese capítulo no son aplicables a las controversias en las que el Estado sea parte.

Sin perjuicio de las dudas que podían generar los alcances del artículo 116 de la Constitución Nacional en cuanto a la posibilidad de prorrogar la competencia federal cuando el Estado es parte en favor de árbitros, estas fueron despejadas por la CSJN en sus últimos precedentes.[42] En ellos se consideró que no existe una limitación a la posibilidad en tanto exista una previsión legal que establezca la prórroga y la discusión verse sobre cuestiones en las cuales el Estado sea parte en virtud de

[39] Ismer, Roland, "Mutual Agreement Procedure", en Vogel, Klaus, "Klaus Vogel on Double Taxation Conventions", Wolters Kluwer Law & Business, The Netherlands, 2015, Volume 2, p. 1794.

[40] "*Artículo 116.- Corresponde a la Corte Suprema y a los tribunales inferiores de la Nación, el conocimiento y decisión de todas las causas que versen sobre puntos regidos por la Constitución, y por las leyes de la Nación, con la reserva hecha en el inc. 12 del Artículo 75: y por los tratados con las naciones extranjeras: de las causas concernientes a embajadores, ministros públicos y cónsules extranjeros: de las causas de almirantazgo y jurisdicción marítima: de los asuntos en que la Nación sea parte: de las causas que se susciten entre dos o más provincias; entre una provincia y los vecinos de otra; entre los vecinos de diferentes provincias; y entre una provincia o sus vecinos, contra un Estado o ciudadano extranjero.*"

[41] Bianchi, Alberto B, "El Estado Nacional ante el Arbitraje", La Ley 2005-N, 1405.

[42] CSJN, Fallos 290:458 y 330:2215.

materias que no comprometan el orden público o en las que no se ponga en juego la soberanía del Estado.

No es objeto del presente capítulo analizar los conceptos de "orden público" y "soberanía" estatal, ni tampoco si bajo la legislación y jurisprudencia de la CSJN existe una habilitación para prorrogar la jurisdicción a favor de tribunales arbitrales en materia impositiva. Por el contrario, el objeto de este comentario es tratar de encontrar algunas de las razones que podrían haber llevado a Argentina a no incluir la posibilidad del arbitraje en el marco de los MAPs de sus CDIs, circunstancia que tiene un impacto directo sobre la efectividad de ese mecanismo.

Parece difícil afirmar que la habilitación en los CDIs para resolver amistosamente y, eventualmente, en el marco de tribunales arbitrales, casos concretos que podrían colocar a un contribuyente en una situación de doble imposición, y a Argentina en la de incumplir o soportar el incumplimiento de compromisos y reglas establecidos en tratados internacionales, pueda involucrar una afectación al orden público o la renuncia a su soberanía; por el contrario, constituirán mecanismos que reforzarían la soberanía argentina y permitirían asegurar que la tributación internacional se ajuste al orden público. Ello sin perjuicio de que el contenido de un eventual laudo arbitral pueda luego ser revisado judicialmente.

No obstante, parece necesario reconocer que estas oscilaciones y dudas interpretativas que brevemente expusimos, en adición a las complejidades que generan los MAPs para las autoridades competente a tales efectos en países en vías de desarrollo, probablemente sean las razones por las cuales hoy los CDIs suscriptos por Argentina no cuentan con la cláusula de arbitraje.

Frente esa situación, es claro que la eficacia del mecanismo de los MAPS, tanto en la fase unilateral como bilateral, dependerá, exclusivamente, de la mayor o menor intensidad que cada Estado Contratante atribuya a "hacer lo posible" o "su mejor esfuerzo" para arribar a un acuerdo.

IV.I. Las dificultades para el acceso efectivo a los MAPS para resolver casos concretos

Existen muy pocos casos de MAP en Argentina y, entre los que cerraron en el año 2023, todos habrían sido sin acuerdo y sin haberse otorgado una solución unilateral.

Las dificultades se acentúan en el caso de países en vías de desarrollo, así lo ha señalado Carlos Protto en un documento en el que se analizan las complejidades que enfrentan estos países para enfrentar casos concretos en el marco de un MAP y qué consecuencias acarrean. [43]

El autor explica con claridad que, en los países en vías desarrollo, es habitual que la autoridad competente carezca de recursos humanos y experiencia de campo para llevar adelante su labor bajo MAPs.

Incluso, la falta de presupuesto impediría, para el autor, a muchas autoridades competentes desarrollar parte de sus funciones, especialmente aquellas que involucran gastos en traducciones, viajes y hospedaje para los encuentros con los miembros de otras autoridades competentes. Este autor agrega que los equipos de las autoridades competentes serían muy reducidos y los profesionales

[43] Protto, Carlos "Mutual Agreement Procedures in Tax Treaties: Problems and Needs in Developing Countries and Countries in Transition", Kluwer Law International BV, the Netherlands, Intertax, Volume 42, Issue 3, 2014, p. 176.

que tienen el *expertise* necesario estarían abocados a otras prioridades.

Adicionalmente, el autor señala que no existiría la independencia que es deseable entre la autoridad competente y los organismos a cargo de recaudación, por lo que la primera suele no contradecir a la segunda y se pierde la oportunidad de conceder el alivio correspondiente a una situación en que existe tributación en disconformidad con un CDI. Para el autor, estas dificultades llevarían a que las autoridades competentes de países en vías de desarrollo desincentiven el inicio temprano de los MAPs, no preparen en tiempos razonables los documentos con sus posiciones para oponer a la otra autoridad y exista un análisis de los hechos sin el suficiente detalle.

Las dificultades expuestas no ocurrirían únicamente en nuestro país, pues han generado trabajos de la OCDE[44] y la ONU[45], incluso la Acción 14[46] ya referenciada precedentemente. En estos trabajos, los organismos multilaterales han intentado exponer diferentes soluciones y han establecido comisiones de seguimiento para que, en todos los países, los contribuyentes y las propias autoridades competentes puedan acceder a los MAPs.

A modo de ejemplo, en las Guías de la ONU[47] se ha propuesto que, para mejorar la eficacia de los MAPs:

- Avocación a los casos de los funcionarios con mayor *seniority* dentro de la autoridad competente.

- Accesibilidad a los funcionarios por parte de los contribuyentes, con publicación la identidad de aquellos funcionarios que se involucran en la resolución de casos.

- Países con escasa experiencia en MAP podrían tomar ventaja de delegar las funciones atinentes a la autoridad competente en los funcionarios que tienen a cargo la negociación de tratados internacionales, que son los que están familiarizados con los términos de cada CDI.

- Independencia entre la función bajo la autoridad competente y los funcionarios a cargo de fiscalizaciones y determinaciones de impuestos.

Una idea fundamental que se establece en estos trabajos es que la denegatoria al acceso al MAP, por excepciones que no han sido publicadas ni explicadas por la autoridad competente, pueden llevar a un supuesto de *treaty override* o incumplimiento de un tratado internacional[48]. En este sentido, parece claro que si Argentina ha suscripto y ratificado una serie de CDIs que establecen ciertas reglas en materia de tributación internacional de las que no puede apartarse en virtud de principios de derecho internacional tributario y del artículo 75, inciso 22 de la Constitución Nacional, tal

[44] OECD, "Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)", OECD Publishing, Paris, 2007, https://doi.org/10.1787/2bb3ab55-en.

[45] ONU, "Guide to the mutual agreement procedure under tax treaties", Ginebra, 2012, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/ta-Guide_MAP.pdf.

[46] OECD, "Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", OECD Publishing, Paris, 2015, https://doi.org/10.1787/9789264241633-en.

[47] ONU, "Guide to the mutual agreement procedure under tax treaties", Ginebra, 2012, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/ta-Guide_MAP.pdf, p. 11 y 12.

[48] Jiménez, Adolfo Martín, "Acceptance and Denial of MAP Requests and Related Remedies", en Maisto, Guglielmo, "Dispute Resolution under Tax Treaties and Beyond", IBFD Publications BV, The Netherlands, 2023, p. 88.

apartamiento tampoco es posible en el caso de los MAPs. Si un país no puede apartarse de las reglas que aprobó en el marco de un CDI, tampoco puede sustraerse del procedimiento que aprobó para revisar si esas reglas han sido aplicadas correctamente, especialmente si se considera que este procedimiento es el único que permite llegar a una solución integral para evitar supuestos de doble imposición.

Entre las razones por las que usualmente las autoridades competentes deniegan el acceso a los MAPs, un trabajo analizó los debates que se generaron en ciertas consultas públicas que efectuó la OCDE en torno a la Acción 14 del plan BEPS.[49] Entre los casos más relevantes, podemos mencionar:

- Usualmente, el inicio de un MAP por un contribuyente tiene un impacto negativo en términos de una mayor probabilidad de que las autoridades fiscales inicien una fiscalización.

- Casos en los que no existe doble imposición, por ejemplo, porque el contribuyente que requiere alivió ya había generado una pérdida antes del alivio, el que solo reduciría la cuantía de la pérdida.

- Requerimientos de información excesivos en el marco del MAP.

- Requisito de pago previo para acceder al MAP.

Puede advertirse que el uso extendido de los MAPs se ha evitado en numerosas jurisdicciones, en las que se generan casos de lo que se denomina “Falso MAP”, por cuanto la autoridad competente permite el acceso al MAP pero no otorga medidas unilaterales ni arriba a un acuerdo en la fase bilateral, lo que resulta equivalente al caso en el que directamente no se permite acceso.

Todas estas dificultades se agravan en un caso como el de Argentina, que tampoco ha incluido la cláusula de arbitraje que podría actuar como incentivo para resolver el MAP unilateralmente o arribar a un acuerdo con la otra autoridad competente.

V. Características del MAP para la resolución de dudas interpretativas o en la aplicación del tratado

Este supuesto se encuentra previsto por el tercer párrafo del artículo 25 de los modelos de convenio y de los CDIs suscriptos por Argentina. Por su intermedio, las autoridades competentes pueden resolver dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del CDI respectivo. Se diferencia del MAP para un caso concreto porque, como principio general, no se establece en interés del contribuyente particular ni es instado por este, sino que es de interés exclusivo para los Estados Contratantes (con excepción del caso de los APAs).

El párrafo 52 del comentario al artículo 25 del MOCDE explica que esta previsión permite a las autoridades competentes aclarar los alcances de un término ambiguo, o de consensuar los efectos de una reforma legislativa en uno de los Estados contratantes que no haya ponderado el impacto en la aplicación del CDI.

Cabe ponderar también que el tercer párrafo es una herramienta que permite que las reglas de los CDIs evolucionen en el tiempo, permitiendo que contemplen y

[49] Jiménez, Adolfo Martín, “Acceptance and Denial of MAP Requests and Related Remedies”, en Maisto, Guglielmo, “Dispute Resolution under Tax Treaties and Beyond”, IBFD Publications BV, The Netherlands, 2023, p. 104.

resuelvan nuevos desafíos de la tributación que no fueron considerados en oportunidad de la suscripción de los CDIs respectivos.

También bajo este párrafo se permite a las autoridades competentes concluir APAs, aspecto sobre el que volveremos en el capítulo VI del presente trabajo.

Un punto interesante que se menciona en el tercer párrafo es la posibilidad de que las autoridades competentes se efectúen consultas mutuas para eliminar la doble imposición en casos no previstos por el CDI respectivo. Al respecto, los comentarios de la OCDE refieren a un caso típico –no en Argentina–, en el que un residente del Estado A tiene establecimientos permanentes en el Estado B y en el Estado C, teniendo estos dos últimos estados un CDI vigente entre sí, pero ninguno de ellos con el Estado A.

En el caso de Argentina, cabe preguntarse si mediante este tercer párrafo, o incluso bajo el primer párrafo, podría instarse un MAP para resolver supuestos de doble imposición derivados de la aplicación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a sujetos del exterior que no desarrollan una actividad dentro del territorio argentino. En este sentido, prestigiosa doctrina (Ismer) considera que cuando el primer párrafo del artículo 25 se refiere a "imposición" (taxation), no se limita a impuestos sobre la renta o el capital; en cambio, el artículo cubre a todo tipo de impuestos. [50]

Es importante tener en cuenta que, si en el ámbito de aplicación de este párrafo las partes aclaran los alcances de un término de un tratado, se genera una obligación de los Estados Contratantes para aplicarla sin que parezca necesario suscribir un protocolo y que éste se ciña a los mismos procedimientos que se establecen para la aprobación de un tratado. No obstante, cuando mediante un acuerdo se modifican los alcances, definiciones o tratamientos tributarios, entonces sí deberían seguirse los mecanismos para su aprobación.

VI. Los acuerdos anticipados de precios o APAS

Vinculados con los MAPs y como una especie de ellos que se relaciona con la problemática de precios de transferencia, en el presente trabajo nos propusimos analizar también los APAs, siglas que responden a la denominación que este tipo de acuerdos recibe en el idioma inglés: *Advance Pricing Arrangement*.

Los APAs constituyen una alternativa preventiva, iniciados usualmente a instancias del contribuyente, aplicable en materia de precios de transferencia que contribuye a la certidumbre fiscal.

Se enmarcan en la acción 14 del proyecto BEPS[51] en la cual se recomendó como buena práctica la implementación de programas de APAs bilaterales. Los comentarios al modelo de convenio para evitar la doble imposición de la OCDE refieren a ellos al abordar el art. 25 del modelo[52], luego, las Guías de la OCDE en materia de precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias[53] profundizan el análisis en el Capítulo IV sobre "Procedimientos administrativos destinados

[50] Ismer, Roland, "Mutual Agreement Procedure", en Vogel, Klaus, "Klaus Vogel on Double Taxation Conventions", Wolters Kluwer Law & Business, The Netherlands, 2015, Volume 2, p. 1786.

[51] OECD, "Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", OECD Publishing, Paris, 2015 https://doi.org/10.1787/9789264241633-en.

[52] OECD, "Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)", OECD Publishing, Paris, 2019, https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en.

[53] OECD, "OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022", OECD Publishing, Paris, 2022, https://doi.org/10.1787/0e655865-en.

a evitar y resolver las controversias en materia de precios de transferencia". También se elaboraron manuales que abordan algunas prácticas recomendadas en relación con las diversas modalidades que puede tener un APA (bilaterales[54] y multilaterales[55]).

En el marco normativo nacional, la Ley 27.430 incorporó un artículo referido a APAs en la LPF, esta norma refiere primordialmente a los APAs que se califican como unilaterales, ya que como se verá constituye un acuerdo entre un contribuyente y el organismo fiscal argentino. No obstante, también plantea la posibilidad de que el acuerdo involucre a otras jurisdicciones con las que Argentina tenga un convenio vigente. No tenemos conocimiento de que esta alternativa de prevención de disputas haya sido objeto de aplicación en nuestro país, tanto en su variante unilateral como bilateral. En las estadísticas anuales de APAs de la OCDE de 2023 (que refieren a aquellos acuerdos que involucran más de una jurisdicción) Argentina no reportó datos[56].

A nivel mundial, según las referidas estadísticas de 2023, 46 jurisdicciones informaron sobre 4080 casos de APAs que involucran a más de una jurisdicción a la finalización del período reportado. A su vez, durante el transcurso de dicho período, se culminaron 975 APAs, entre ellos, 860 concedidos y 15 rechazados. Con respecto a Latinoamérica sólo informaron casos Chile y Colombia.

Según el Manual sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)[57] al menos 15 países de América (que representan el 42,84% del total de países) tiene un programa de APAs, no obstante, debe tenerse presente que estos programas podrían referir a APAs unilaterales o bilaterales.

En el contexto referido, analizamos en los próximos puntos, en primer lugar, los tipos y características de este tipo de herramienta, sus ventajas y desventajas y aspectos procesales desde la óptica de los CDI y comentarios, guías y manuales de la OCDE. En segundo lugar, incluimos nuestros comentarios sobre la normativa interna argentina.

VI.A. ¿Qué son los APAs y cuál es su utilidad en materia de precios de transferencia?

La OCDE define a los APAs en las Guías de Precios de Transferencia como un acuerdo en el que se determina, con carácter previo a las operaciones entre empresas asociadas, un conjunto apropiado de criterios (relativos, por ejemplo, al método de cálculo, los elementos de comparación, los ajustes pertinentes y las

[54] OECD, "Bilateral Advance Pricing Arrangement Manual", OECD Forum on Tax Administration, OECD Publishing, Paris, 2022, https://doi.org/10.1787/4aa570e1-en.

[55] OECD, "Manual on the Handling of Multilateral Mutual Agreement Procedures and Advance Pricing Arrangements: Enhancing Tax Certainty", OECD Forum on Tax Administration, OECD Publishing, Paris, 2023, https://doi.org/10.1787/f0cad7f3-en.

[56] https://www.oecd.org/en/data/datasets/advance-pricing-arrangement-statistics.html. Estas estadísticas fueron las primeras que se publican en el Marco Inclusivo BEPS y responde al compromiso que asumieron las jurisdicciones miembros de dicho marco con programas bilaterales o multilaterales de APA, o que puedan celebrar acuerdos de este tipo en virtud de su legislación nacional o sus convenios fiscales.

[57] CIAT, "Manual sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional, 5.8. Acuerdos anticipados de precios de transferencia", 2023 https://ciatorg.sharepoint.com/:b:/s/cds/EcnyicfMkctlgptprYlWhNUBKdLq3dmP_ogADaTgOuZi8A?e=M1mYqZ

hipótesis de base referentes a eventos futuros) para la determinación de los precios de transferencia aplicados a esas operaciones, durante un período determinado de tiempo.

Se trata entonces de una herramienta de prevención de disputas, no de resolución de estas como vimos en los casos de MAPs abordados en los puntos anteriores. Si bien en principio están destinados a regir los precios de transferencia de operaciones futuras, podrían asimismo permitir la posibilidad de aplicar el método acordado para la fijación de precios de transferencia para resolver problemas que se hayan planteado en ejercicios anteriores no prescriptos.

El estándar internacional en materia de precios de transferencia lo constituye el principio de plena competencia o *arm's length principle*, en función del cual, las operaciones efectuadas entre empresas vinculadas ubicadas en diferentes jurisdicciones deben adecuarse a las prácticas normales de mercado entre partes independientes. Ello acarrea la obligación de las compañías multinacionales de demostrar a los fiscos que los precios acordados con sus entidades vinculadas son precios de mercado o, en otras palabras, son precios que hubieran sido fijados entre partes independientes. Tal demostración se efectúa principalmente a través de la presentación de un Informe de Precios de Transferencia para escrutinio del fisco involucrado (entre otra documentación y obligaciones formales).

Ahora bien, es sabido que la demostración de que un precio fijado entre entes vinculados constituye un precio de mercado no es una ciencia exacta. Por el contrario, los más familiarizados con un informe de precios de transferencia conocen con certeza el grado de subjetividad que involucra. En este sentido, Aguilera y Keiniger ejemplifican tal subjetividad refiriendo a las normas que obligan a aplicar el método que resulte "más apropiado" de acuerdo con el tipo de transacciones realizadas, como así también las variantes que refieren al criterio de búsqueda de comparables, la base de datos a utilizar, la aceptación o el rechazo de ciertos comparables o los ajustes de comparabilidad[58].

Lo anterior determina que aun cuando los precios de transferencia se encuentren adecuadamente respaldados en un informe, ello no obsta a que el Fisco pueda no compartir algún criterio adoptado por el contribuyente en su preparación, impugnar el precio fijado y consecuentemente reclamar diferencias de impuesto.

A ello cabe agregar que el ajuste que en materia de precios de transferencia efectúe una jurisdicción implica que procedería un ajuste correlativo en la otra jurisdicción involucrada (aquella en la cual se encuentre la entidad vinculada con la cual se efectuó la operación)[59]. Ahora bien, si la otra

[58] Aguilera Eduardo y Keiniger Walter, "Determinaciones conjuntas de precios de Operaciones internacionales" en Fraga, Diego N. (dir.) y Sericano, Roberto P. (dir.), "Reforma tributaria argentina: Ley de procedimiento tributario, código aduanero, régimen penal tributario, régimen de la seguridad social y unidad de valor tributaria", La Ley, Buenos Aires, 2019.

[59] En este sentido, el último párrafo del art. 9 del Modelo de Convenio de la OCDE prevé que: *"Cuando un Estado contratante incluya en los beneficios de una empresa de ese Estado –y, en consecuencia, grave– los de una empresa del otro Estado que ya han sido gravados por este segundo Estado, y estos beneficios así incluidos son los que habrían sido realizados por la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las acordadas entre empresas independientes, ese otro Estado practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esos beneficios. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio y las autoridades competentes de los*

jurisdicción no efectúa ese ajuste correlativo, el grupo multinacional terminará tributando dos veces por esa parte de sus beneficios.

En términos sencillos, la empresa A que se encuentran en Argentina vende a su vinculada, la empresa B que se encuentra en Brasil un producto a $100. Sin embargo, el fisco argentino considera que el precio de venta se encuentra por debajo del precio de mercado y ajusta dicho precio en $110, lo que redundará en que la empresa A deba determinar el impuesto a las ganancias en Argentina tomando en consideración el precio ajustado (que implica mayores ingresos y, por ende, mayor base imponible). Ahora bien, desde el punto de vista de la empresa B, tomó en consideración para la determinación de impuestos, un costo de $100. En función de ello, a nivel grupo, si el fisco de Brasil no efectúa un ajuste correlativo permitiendo, por ejemplo, incrementar el costo a $110 (que derivaría en una reducción de la base imponible de la empresa B), se producirá una doble imposición económica sobre la diferencia de $10 determinada por el fisco argentino. El ajuste correlativo busca remediar esta situación a través de un reparto coherente de los beneficios entre las dos jurisdicciones involucradas en la operación.

A partir de los expuesto, se advierte la utilidad de los APAs como herramienta de prevención de riesgos en materia de precios de transferencia. En primer lugar, porque permiten acordar anticipadamente con el o los fiscos involucrados (en las variantes que se verán en el punto siguiente) los criterios para la determinación de los precios de transferencia. Concluido el APA, las administraciones tributarias deben garantizar a las empresas asociadas de su jurisdicción que no efectuarán un ajuste de precios de transferencia en tanto se cumplan las cláusulas del acuerdo. Ello permite tener mayor certeza en un campo que como se mencionó se caracteriza por la subjetividad. En tanto se mantengan las premisas y predicciones sobre la base de las cuales se formuló el acuerdo, tanto el o los fiscos como el o los contribuyentes deben aplicar el criterio acordado para el establecimiento de los precios de transferencia.

En segundo lugar, en el caso de APAs bilaterales o multilaterales, la certeza se logra respecto de todos los fiscos involucrados en las operaciones de la empresa multinacional reduciendo o eliminando supuestos de doble imposición.

VI.B. Tipos de APA y principales características

Los APAs pueden ser unilaterales, bilaterales o multilaterales.

Los unilaterales son aquellos suscriptos entre un contribuyente y la administración tributaria de una jurisdicción. Este tipo de APA puede tener incidencia en la responsabilidad tributaria de empresas vinculadas situadas en otra jurisdicción ya que el criterio que se establece en el acuerdo entre el contribuyente y una jurisdicción podría no ser compartido por otras jurisdicciones involucradas en la operación. Por tal motivo, las Directrices de la OCDE indican que cuando se celebra un APA las autoridades competentes de países afectados debería ser informadas lo antes posible a efectos de que pueda considerarse un acuerdo bilateral, agrega, incluso que según el caso, las autoridades tendrían que alentar al contribuyente a celebrar un APA bilateral o multilateral. También se pone de relieve que algunas jurisdicciones, si entienden que debe intervenir otra

Estados contratantes se consultarán en caso necesario".

administración tributaria, pueden negarse a entablar un APA unilateral con el contribuyente, aunque éste mantenga su decisión de plantearlo con ese alcance.

Los bilaterales y multilaterales son aquellos acuerdos que involucran a dos o más contribuyentes y dos o más administraciones tributarias. Este tipo de acuerdo ofrecería más certidumbre y muchas más posibilidades para reducir el riesgo de doble imposición. Por estos motivos, las Directrices de la OCDE se dedican especialmente a este tipo de APA refiriendo solo en oportunidades a los unilaterales.

Una cuestión clave de los APAs es su alcance, es decir, si se limitan a establecer el método de determinación de los precios de transferencia, metodología, modalidad de aplicación e hipótesis fundamentales o a fijar resultados más específicos. Generalmente, tenderán a establecer el método para la determinación del precio de transferencia más que fijar el precio en sí[60]. En todo caso, debe tenerse presente que lo que se establezca se apoya en predicciones sobre eventos futuros, razón por la cual, es preferible la adopción de criterios que tengan cierta flexibilidad.

En las Directrices de la OCDE se puntualiza que la fiabilidad de una predicción depende de hechos y circunstancias del caso particular y que podrán formularse predicciones más fiables sobre la pertinencia de un método y de su aplicación, así como sobre las hipótesis de base realizadas, que sobre la correspondiente a resultados futuros (nivel de precios o de utilidades)[61].

Por otro lado, un APA puede abordar el conjunto de los precios de transferencia de un contribuyente o permitir a este último la posibilidad de limitar su petición a determinadas operaciones.

Otro punto relevante lo constituye la duración del APA. Señala la OCDE que es deseable que sea lo suficientemente largo como para garantizar un grado razonable de certidumbre en el tratamiento. De lo contrario, puede que no merezca la pena hacer el esfuerzo inicial de resolver por adelantado posibles problemas relacionados con los precios de transferencia, en lugar de abordarlos una vez que surgen en el marco de inspecciones. Por otra parte, un período largo hace que las predicciones sobre las condiciones futuras en las que se basan las negociaciones del acuerdo mutuo sean menos exactas, lo que puede poner en duda la fiabilidad de las condiciones acordadas en el APA. El equilibrio óptimo entre estos dos puntos dependerá de una serie de factores, como el sector, las transacciones de que se trate y la coyuntura económica y, por lo tanto, las autoridades competentes deberán negociarlo caso por caso. La experiencia hasta la fecha ha demostrado que un APA puede durar, por término medio, entre 3 y 5 años[62].

VI.C. Ventajas y desventajas de los APAs

Conforme las directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia, las principales ventajas de los APAs son[63]:

[60] Ismer, Roland, "Mutual Agreement Procedure", en Vogel, Klaus, "Klaus Vogel on Double Taxation Conventions", Wolters Kluwer Law & Business, The Netherlands, 2015, Volume 2, p. 1821.

[61] OECD, "OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022", OECD Publishing, Paris, 2022, https://doi.org/10.1787/0e655865-en, párrafo 4.136y 4.139.

[62] OECD, "OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022", OECD Publishing, Paris, 2022, https://doi.org/10.1787/0e655865-en, Anexo II del Capitulo IV, párrafo 51.

[63] OECD, "OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022", OECD Publishing, Paris, 2022, https://doi.org/10.1787/0e655865-en, párrafos 4.153 a 4.157.

a) Eliminan la incertidumbre y hace más previsible el régimen tributario de las operaciones internacionales.

b) Generan un ambiente de cooperación entre contribuyente y la autoridad tributaria, más sereno que el de una auditoría o inspección fiscal que puede favorecer la circulación de información entre partes implicadas. La ausencia de confrontación también podría conducir a una mayor objetividad en la revisión de datos e información en comparación de los procesos contenciosos.

c) Los APAs podrían evitar tanto para el contribuyente como para la administración tributaria, las inspecciones y controversias largas y costosas que pueden suscitarse en relación con la determinación de precios de transferencia. En el marco de un APA, la administración requiere de menos recursos para subsiguientes inspecciones ya que cuenta con más información del contribuyente

d) Los APAs bilaterales y multilaterales reducen sustancialmente o eliminan la posibilidad de doble imposición o de no imposición, jurídica o económica, desde que participan todos los estados implicados. Los APAs unilaterales no presentan igual ventaja.

e) Las obligaciones de comunicación en el marco de un APA y el espíritu de cooperación que preside su negociación posibilitan a las administraciones tributarias comprender mejor las operaciones internacionales complejas y sus aspectos técnicos.

Ahora bien, en la vereda contraria, se listan las siguientes desventajas de la herramienta bajo análisis[64]:

a) Problemas que pueden suscitar los APA unilaterales cuando, por ejemplo, otras administraciones tributarias disienten con sus conclusiones. Desde el punto de vista del contribuyente, el APA unilateral no reduce la incertidumbre ni la doble imposición económica o jurídica para el grupo multinacional. Otro problema que plantean los APA unilaterales refiere al ajuste correlativo. En tal sentido, se plantea que la flexibilidad que ofrecen los APAs puede conducir a que el contribuyente y la empresa asociada acomoden sus precios dentro del rango autorizado por el APA. No obstante, en un APA unilateral, esa flexibilidad debe preservar el principio de plena competencia, ya que la autoridad del otro país probablemente se rehúse a efectuar un ajuste correlativo que derive de un APA que entiende que se aparta del principio de plena competencia.

b) Otros inconvenientes pueden plantearse en lo que refiere a las predicciones que no son fiables. Por ello, el APA debería permanecer flexible a efectos de reflejar satisfactoriamente las condiciones de plena competencia.

c) Los tiempos y recursos que un APA puede demandar a una autoridad tributaria pueden diferir de los esperados por las empresas que preocupadas por cumplir objetivos empresariales y respetar calendarios podrían demandar la conclusión del APA en el plazo más breve posible. A ello cabe agregar que el equilibrio de recursos para facilitar el cumplimiento de un

[64] OECD, “OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022”, OECD Publishing, Paris, 2022, https://doi.org/10.1787/0e655865-en, párrafos 4.158 a 4.169.

APA puede ser difícil de alcanzar en tanto esos acuerdos suelen requerir personal especializado y experimentado.

d) La conclusión de un APA no exime al contribuyente de inspecciones normales y periódicas sobre otros puntos ajenos a ese acuerdo tampoco respecto de inspecciones sobre el cumplimiento del APA. Por ello, es importante que las administraciones tributarias no impongan exigencias que excedan las condiciones de aplicación del APA o que los tornen demasiado gravosos.

e) Podría plantearse el uso abusivo por parte de las administraciones tributarias de información obtenida en el marco de negociaciones del APA que luego fue retirado por el contribuyente o rechazado por la administración. Señalan las Guías de la OCDE que las informaciones de carácter no fáctico suministradas en el curso de la solicitud (ofertas de acuerdo, razonamientos, opiniones y juicios), no deberían ser utilizadas a efectos de una inspección. Además, una petición infructuosa de APA por parte de un contribuyente no debería incitar a la administración tributaria a iniciar una inspección de su situación.

f) Los programas de APAs podrían ser costosos y largos y, por ende, circunscribirse a contribuir solamente a resolver casos de precios de transferencia de gran envergadura. Algo similar ocurre desde la óptica de las administraciones tributarias que en tanto exige importantes recursos solo podrían resolverse una parte de las solicitudes.

VI.D. Marco legal de los APAs

Para la OCDE, en el caso de APAs bilaterales que involucran a la autoridad tributaria de un país con el cual existe un CDI, estos acuerdos deberían considerarse en el ámbito del procedimiento amistoso previsto en el art. 25 del Modelo de Convenio de la OCDE, aunque no estén allí expresamente mencionados[65] (“APA MAP”). Ello en tanto las cuestiones a abordarse en un procedimiento amistoso pueden surgir de un caso individual y uno de los objetivos de los APAs bilaterales es evitar la doble imposición. Agrega luego que también resulta de utilidad el art. 26 sobre intercambio de información en tanto dispone la cooperación entre autoridades competentes.

Señala la OCDE que, en el contexto de los APAs, generalmente se acepta que los bilaterales tienen su base jurídica en una disposición análoga al art. 25 (3) del Modelo de Convenio Fiscal (concretamente, de la primera frase del apartado 3)[66] que autoriza a las autoridades competentes a intentar o hacer lo posible para resolver de mutuo acuerdo *“cualquier dificultad o duda que surja en cuanto a la interpretación o aplicación del Convenio”*. Ello, en tanto los APAs se refieren generalmente a dificultades o dudas en relación con la aplicación del artículo 9 (empresas asociadas) o del artículo 7 (beneficios empresariales) del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE. Agrega luego que el art. 25 (3) prevé también que las autoridades competentes pueden consultarse con la finalidad de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio. Al respecto, señala que APAs bilaterales también pueden ser considerados bajo esa disposición porque uno de sus objetivos es evitar la doble imposición y porque los CDIs no contemplarían casos específicos de precios de transferencia en tanto si bien

[65] OECD, “OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022”, OECD Publishing, Paris, 2022, https://doi.org/10.1787/0e655865-en, párrafo 4.150.

[66] OECD, “Bilateral Advance Pricing Arrangement Manual”, OECD Forum on Tax Administration, OECD Publishing, Paris, 2022, https://doi.org/10.1787/4aa570e1-en, párrafo 5.

prevén ajustes no indican métodos ni procedimientos particulares distintos del principio de plena competencia establecido en el artículo 9.

Al analizar los escenarios comprendidos en el primer párrafo del art. 25 del Modelo de Convenio, Ismer puntualiza que también comprende una tributación "futura" que no sea conforme a las disposiciones del Convenio (en tanto refiere a medidas que "implican o pueden implicar" una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio). Ello así, considera que una "imposición futura" es suficiente para requerir un MAP en los términos del art. 25 (1) y que en tal caso el MAP adquiere un carácter preventivo. No obstante, señala que tiene que verificarse un real riesgo de que la imposición en desacuerdo con las disposiciones del Convenio ocurra. Tomando ello en consideración, agrega que existen diferentes opiniones y es debatible que el hecho de que un método futuro para determinar los precios de transferencia pueda ser considerado una "imposición futura" en los términos del art. 25 (1) de modo de encuadrar un APA en esa disposición, en lugar de encuadrarlo en el art. 25 (3). Señala que en su opinión la interpretación del criterio de "imposición futura" debe ser amplia de modo de que las autoridades tengan poder discrecional sobre la apertura o no del MAP. En cualquier caso, finaliza indicando que la principal diferencia entre uno y otro encuadre se encuentra dada por la posibilidad del arbitraje que solo aplica (en aquellos Convenio que la prevén y que no es el caso de los CDIs suscriptos por Argentina) al art. 25 (1) y que, aun así, el arbitraje se limita a los casos de efectiva imposición, con lo cual, los intentos de arribar a un APA quedarían fuera de la posibilidad de arbitraje[67].

En otro orden, también las administraciones tributarias pueden apoyarse en las disposiciones de la ley de interna y en los programas de APA que implementen. En tal sentido, se señala que en ciertos países las administraciones tributarias están habilitadas para formular directrices o resoluciones específicas frente a la consulta del contribuyente, aun cuando no refieran expresamente a APAs. No obstante, aun cuando algunas jurisdicciones requieren de legislación doméstica que autorice a las autoridades competentes a suscribir un APA, si el convenio fiscal aplicable al caso tiene una cláusula de procedimiento amistoso similar a la del art. 25 del modelo, las autoridades competentes deberían, en general, estar autorizadas a celebrar un APA, si las cuestiones relativas a los precios de transferencia pudieran, de otro modo, dar lugar a una doble imposición, o plantear dificultades o dudas en cuanto a la interpretación o aplicación del Convenio. Un acuerdo de este tipo sería jurídicamente vinculante para ambos Estados y crearía derechos para los contribuyentes implicados. En la medida en que los CDIs prevalecen sobre la legislación nacional, la falta de base en la legislación nacional para celebrar APA no impediría la aplicación de APA sobre la base de un procedimiento amistoso[68].

[67] Ismer, Roland, "Mutual Agreement Procedure", en Vogel, Klaus, "Klaus Vogel on Double Taxation Conventions", Wolters Kluwer Law & Business, The Netherlands, 2015, Volume 2, p. 1787 y 1820.

[68] OECD, "OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022", OECD Publishing, Paris, 2022, https://doi.org/10.1787/0e655865-en, párrafo 4.152.

En lo que respecta a APAs multilaterales, la OCDE señala que, en la práctica, las jurisdicciones también se apoyan en el referido artículo 25[69]. En tal sentido, en los Comentarios al art. 25 del modelo de Convenio se señala que: *"38.5 El deseo de certidumbre puede dar lugar a que los contribuyentes busquen acuerdos multilaterales de fijación anticipada de precios ("APA") para determinar, de antemano, los precios de transferencia de las operaciones controladas entre empresas asociadas de varios Estados. Cuando existan convenios fiscales bilaterales entre todos esos Estados y resulte probable que la actuación de al menos uno de esos Estados dé lugar para el contribuyente a una imposición no conforme con las disposiciones de un convenio, el artículo 25 de esos convenios permite a las autoridades competentes de esos Estados negociar sobre una base multilateral un conjunto adecuado de criterios para la determinación de los precios de transferencia de las operaciones controladas (...)"*. De ese modo, asume que existen convenios fiscales entre todas las jurisdicciones involucradas.

VI.E. Etapas del proceso

Las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia, concretamente en el Anexo II del Capítulo IV, exponen en líneas generales las etapas del proceso para arribar a un APA. Ello, no obstante que el proceso en sí podría presentar matices en función de las jurisdicciones involucradas y su normativa interna.

E.1. Discusiones preliminares

Se trata de reuniones preliminares con las autoridades tributarias de manera previa a una presentación formal y a efectos de evaluar la potencial viabilidad de la solicitud de un APA.

En el caso de APAs unilaterales esas reuniones brindan al contribuyente la oportunidad de debatir, entre otros puntos, la idoneidad de un APA, el tipo y alcance de la información que puede requerirse, el alcance de los análisis necesarios (análisis funcionales de empresas vinculadas, identificación, selección y ajuste de comprables, etc.), cuestiones de confidencialidad y vigencia del APA.

En el caso de APA MAPs, además de las cuestiones referidas para el caso de APAs unilaterales, también se puede abordar la pertinencia y viabilidad de este tipo de APA, por ejemplo, si existen suficientes "dificultades o dudas en cuanto a la interpretación o aplicación del Convenio".

Es importante señalar que la solicitud de un APA por parte del contribuyente no obliga a la jurisdicción y que, en todo caso, la elegibilidad del caso queda a criterio de la o las jurisdicciones involucradas.

Las Directrices de la OCDE señalan la posibilidad de que estas reuniones sean anónimas o identificando al posible solicitante del APA.

E.2. Propuesta de un APA MAP

Es la etapa de presentación de una solicitud de APA MAP a la autoridad fiscal, en la cual se desarrollen los detalles del caso de acuerdo con los requisitos fijados por el procedimiento doméstico. El principio rector debe ser proporcionar la información y documentación necesarias para explicar los hechos pertinentes a la metodología propuesta y demostrar su aplicación de conformidad con el artículo correspondiente del Convenio Fiscal aplicable.

La propuesta también debería ser puesta en conocimiento ante las restantes

[69] OECD, "Manual on the Handling of Multilateral Mutual Agreement Procedures and Advance Pricing Arrangements: Enhancing Tax Certainty", OECD Forum on Tax Administration, OECD Publishing, Paris, 2023, https://doi.org/10.1787/f0cad7f3-en, párrafo 3.

jurisdicciones involucradas para que todas tengan la misma información.

El alcance del APA MAP va a depender del criterio de las jurisdicciones participantes, así como de los del contribuyente. En este sentido, el APA MAP puede abarcar todas las cuestiones relativas a los precios de transferencia de un contribuyente (o de los miembros de un grupo de empresas multinacionales) o puede ser más limitado, por ejemplo, a una transacción concreta, a un conjunto de transacciones, a líneas de productos o sólo a algunos miembros de un grupo de empresas multinacionales.

Las Directrices de la OCDE incluyen una lista no taxativa de la información que debería suministrarse en la solicitud[70]:

a) Las operaciones, productos, negocios o acuerdos que abarcará la propuesta (incluyendo, en su caso, una breve explicación de por qué no se han incluido todas las operaciones, productos, negocios o acuerdos del contribuyente o contribuyentes objeto de la solicitud).

b) Las empresas y establecimientos permanentes implicados en las transacciones.

c) La otra jurisdicción o jurisdicciones a las que se ha solicitado participar.

d) Información relativa a la estructura organizativa mundial, historia, datos de los estados financieros, productos, funciones y activos (tangibles e intangibles) de cualquier empresa asociada implicada.

e) Una descripción de la metodología propuesta para fijar los precios de transferencia y detalles de la información y los análisis en los que se basa dicha metodología, por ejemplo, identificación de precios o márgenes comparables y rengo prevista de resultados, etc. Se deben incluir cuestiones sobre disponibilidad y uso de información de comparables.

f) Las hipótesis en las que se basa la propuesta y un análisis del efecto de los cambios en dichas hipótesis u otros acontecimientos que pudieran afectar a la validez de la propuesta. El contribuyente debe describir en la propuesta las hipótesis o asunciones en las que se basa la capacidad de la metodología para reflejar con exactitud la fijación de precios de plena competencia de las transacciones futuras. Los supuestos se definen como “críticos” si las condiciones reales existentes en el momento en que se producen las transacciones pueden divergir de las que se asumieron, hasta el punto de que se vea menoscabada la capacidad de la metodología para reflejar con fiabilidad los precios de plena competencia.

g) Los períodos contables o ejercicios fiscales que deben cubrirse.

h) Descripción general de las condiciones del mercado (por ejemplo, tendencias del sector y entorno competitivo).

i) Un análisis de las cuestiones fiscales accesorias que plantea la metodología propuesta.

j) Un análisis y una demostración del cumplimiento de la legislación nacional pertinente, las disposiciones de los convenios fiscales y las directrices de la OCDE relacionadas con la propuesta.

k) Cualquier otra información que pueda tener relación con la metodología actual o propuesta en materia de precios de

[70] OECD, “OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022”, OECD Publishing, Paris, 2022, https://doi.org/10.1787/0e655865-en, Anexo II del Capitulo IV, párrafo 39.

transferencia y los datos subyacentes para cualquiera de las partes de la solicitud.

Un punto no menor es que en caso de no prosperar la propuesta de APA, es importante que la autoridad fiscal no debería pretender utilizar la información brindada en un marco de cooperación a efectos de inspecciones posteriores. Una conducta contraria podría desalentar el uso de esta herramienta por parte de los contribuyentes.

E.3. Investigación, revisión y evaluación del APA MAP. Instrumentación del APA

Por lo general, las autoridades competentes llevan a cabo revisiones y evaluaciones simultáneas e independientes de la propuesta del contribuyente, asistidas en esta tarea, en caso necesario, por especialistas en precios de transferencia, del sector o de otros ámbitos de su administración tributaria.

Sin embargo, puede resultar más eficaz, en los casos apropiados, realizar un cierto grado de investigación conjunta. Ello puede adoptar diversas formas, desde una reunión ocasional de investigación conjunta o una visita sobre el terreno, hasta la elaboración de un informe conjunto. Muchas jurisdicciones prefieren participar plenamente en el proceso en cuanto se inicia y desean colaborar estrechamente con las demás autoridades competentes. Otros países prefieren limitarse a revisar y comentar las propuestas de APA MAP a medida que se acercan a su conclusión.

Por su parte, los contribuyentes deben asegurarse de que las autoridades competentes, antes de empezar a negociar, estén en posesión de los mismos hechos, dispongan de toda la información que necesiten y conozcan a fondo los problemas. No obstante, una vez concluida la etapa en la que las autoridades recaban la información del contribuyente, el rol de este último y su intervención en el proceso se limita atento que se trata de un acuerdo entre autoridades competentes de las jurisdicciones involucradas.

Cuando se intercambie información entre autoridades competentes en virtud del convenio fiscal, dicha información sólo podrá divulgarse de conformidad con los términos del convenio.

Las autoridades competentes participantes deben preparar un proyecto de acuerdo mutuo cuando hayan llegado a un acuerdo sobre la metodología y otros términos y condiciones. Puede ocurrir que, a pesar de los esfuerzos de las autoridades competentes, el acuerdo mutuo propuesto no elimine completamente la doble imposición. Por lo tanto, deberá darse al contribuyente la oportunidad de pronunciarse sobre si acepta o no dicho proyecto de APA.

La capacidad de las autoridades competentes para llegar a un acuerdo sin demora vendrá determinada tanto por sus acciones como, sobre todo, por la voluntad del contribuyente o contribuyentes de facilitar toda la información necesaria lo antes posible.

Señalan las Directrices de la OCDE que la utilidad del proceso, tanto para los contribuyentes como para las autoridades fiscales, se verá mermada si el APA MAP no se acuerda antes de que finalice el período que se propone cubrir en la solicitud del contribuyente. No obstante, se reconoce que hasta cierto punto es inevitable que se produzca algún retraso en el proceso; los APA tienden a tratar con grandes contribuyentes, modelos de hechos complejos y cuestiones jurídicas y económicas difíciles, todo lo cual requiere tiempo y recursos para comprenderlo y evaluarlo.

Una vez acordado definitivamente el APA MAP, que es vinculante para las autoridades competentes, las autoridades participantes deberán hacer efectivo el acuerdo en su propia jurisdicción. En este sentido, las administraciones tributarias deberían suscribir algún tipo de confirmación o acuerdo con sus respectivos contribuyentes que sea coherente con el acuerdo mutuo suscrito por las autoridades competentes participantes. No obstante, también se ha considerado cuando los acuerdos mutuos son incondicionales y suficientemente claros, deben ser entendidos como creadores de derechos y obligaciones no solo entre las jurisdicciones involucradas, sino también en relación con los contribuyentes[71].

E.4. Monitoreo del APA MAP

Señalan las Directrices de la OCDE que, dado que el acuerdo mutuo se celebra entre las administraciones tributarias y que el contribuyente no es parte en tales acuerdos, las administraciones tributarias tienen que recurrir al procedimiento nacional de confirmación o acuerdo descrito anteriormente para controlar el cumplimiento por parte del contribuyente.

Algunos de las alternativas sobre mecanismos de monitoreo que se mencionan en las Directrices de la OCDE son: obligación del contribuyente de presentar reportes anuales y la realización de auditorías fiscales (circunscriptas al cumplimiento del APA MAP y al mantenimiento de las asunciones en que se basó).

Si las administraciones tributarias determinan que no se ha cumplido alguna condición del APA MAP, podrán acordar, no obstante, basándose en sus términos y condiciones, seguir aplicándolo, por ejemplo, cuando el efecto del incumplimiento no sea importante. En caso de que no acepten seguir aplicando el APA MAP, tienen tres opciones: revocación (que tiene por efecto que el contribuyente sea tratado como si el APA MAP nunca se hubiera celebrado), cancelación (lo que significa que se trata al contribuyente como si el APA MAP hubiera sido efectivo y estado en vigor, pero sólo hasta la fecha de cancelación y no durante todo el periodo propuesto) o revisión del APA MAP (lo que significa que el contribuyente seguirá beneficiándose del APA MAP durante todo el período propuesto, aunque se apliquen condiciones diferentes antes y después de la fecha de revisión).

E.5. Renovación del APA MAP

La solicitud de renovación de un APA MAP deberá presentarse en el momento establecido por las administraciones tributarias participantes, teniendo en cuenta la necesidad de que el contribuyente o contribuyentes y las administraciones tributarias dispongan de tiempo suficiente para examinar y evaluar la solicitud de renovación y llegar a un acuerdo. Puede resultar útil iniciar el proceso de renovación mucho antes de que expire el APA MAP existente.

VI.F. La normativa argentina

La Ley 27.430 incorporó como artículo 217 de la LPF un régimen para la celebración de APAs bajo el título "Determinaciones conjuntas de precios de transferencia de operaciones internacionales". Las principales características de este régimen son:

[71] Ismer, Roland, "Mutual Agreement Procedure", en Vogel, Klaus, "Klaus Vogel on Double Taxation Conventions", Wolters Kluwer Law & Business, The Netherlands, 2015, Volume 2, p. 1799.

a) Se inicia a instancias de contribuyentes o responsables.

b) En principio, el acuerdo se entabla con el organismo fiscal (hoy Agencia de Recaudación y Control Aduanero).

c) El objetivo del acuerdo es fijar *"criterios y metodología aplicables para la determinación de los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad de las transacciones a las que se alude en el artículo 15 de la Ley del Impuesto a las Ganancias"*.

d) La solicitud debe formalizarse ante el organismo fiscal antes del inicio del período fiscal en el que se realizarán las transacciones a las que referirá el acuerdo.

e) En la solicitud se debe incluir una propuesta en la que se fundamente "el valor de mercado para las transacciones o líneas de negocios involucradas".

f) La presentación de la solicitud no implica suspensión del transcurso de plazos ni justifica incumplimientos relativos al régimen de precios de transferencia.

g) El acuerdo se arribará en base a circunstancias, antecedentes y datos suministrados y tenidos en cuenta hasta el momento de la suscripción.

h) El acuerdo vincula exclusivamente al contribuyente y responsable y al organismo fiscal.

i) Si resultara pertinente, por aplicación de convenios internacionales, la información de referencia del acuerdo podrá ser intercambiada con terceros países.

j) La vigencia y aplicación del acuerdo están sujetas a la condición resolución de que las transacciones se efectúen según los términos expuestos en él. El organismo fiscal podrá dejar sin efecto el acuerdo: (i) si comprueba que los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de ganancia establecidos dejaron de representar los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables; o (ii) si se hubiesen modificado significativamente las circunstancias económicas existentes al momento de aprobarse el acuerdo. Esa medida no afectará la validez de las transacciones efectuadas de conformidad con los términos del acuerdo hasta tanto la decisión no será comunicada al contribuyente.

k) El régimen debe ser reglamentado por el organismo fiscal en lo que respecta a forma, plazo, requisitos y demás condiciones que deben cumplir los contribuyentes y responsables. También a efectos de determinar sectores de actividad o líneas de negocios que se encuentren habilitados para la presentación de solicitudes.

l) El acuerdo no inhibe facultades de verificación y fiscalización del organismo fiscal.

m) Si media conformidad de la autoridad competente de los CDIs celebrados por Argentina, ese organismo podrá efectuar acuerdos con las autoridades competentes de estados cocontratantes.

De acuerdo con los lineamientos expuestos, la norma argentina establece un régimen de APA unilateral, entre un contribuyente y el organismo fiscal. Sólo en su última parte alude a la posibilidad de celebrar un APA bilateral, supeditado a la conformidad de la autoridad competente de los CDIs celebrados por Argentina. Entendemos que esta última previsión en realidad no agrega una posibilidad que ya no estuviera prevista en el caso de jurisdicciones con los cuales existen CDIs vigentes en el país.

En lo que respecta al régimen de APA unilateral, requiere reglamentación, la que al momento no ha sido dictada.

Cabe destacar que la norma prevé la posibilidad de que la reglamentación circunscriba la posibilidad de solicitar un APA a actividades o líneas de negocio en particular. Este punto en particular refiere a la elegibilidad de los casos adecuados para un APA, que tienden a dirigirse a grandes contribuyentes, complejas operaciones y/o difíciles cuestiones jurídicas y económicas.

Por otro lado, es preciso mencionar que no existe en Argentina un programa de APA bilateral (¿acaso una eventual reglamentación del art. 217 de la LPF podría aportar precisiones sobre este tipo de APA?), no obstante, conforme se analizó en el presente, ese tipo de acuerdo podría ser solicitado en el marco de un convenio vigente. Más allá de esa posibilidad, hay que tomar en consideración que también se requiere un contexto particular para alentar la adopción por parte de los contribuyentes de herramientas como las aquí comentadas. En tal sentido, es fundamental que pueda plantearse un escenario de cooperación y confianza entre fisco y contribuyentes y que se dispongan de los recursos necesarios, no menores por cierto, para encarar los análisis que conlleva la celebración de un acuerdo sobre precios de transferencia.

II. Reflexiones finales

En el presente trabajo hemos recorrido los aspectos esenciales de los MAPs y APAs como mecanismos de resolución y prevención de conflictos en el marco de los CDIs, desde una mirada práctica y que pondere las razones por las que no han sido mayormente aplicados en el ámbito tributario argentino. Enfatizamos también su importante utilidad con el afán de hacer una pequeña contribución a su implementación y efectiva aplicación en el futuro.

Los MAPs constituyen un mecanismo que otorga una alternativa procesal para los contribuyentes que litigan con el Fisco Nacional o que solicitan su asistencia en casos en los que consideran que, en uno de los dos Estados Contratantes en el marco de un CDI, ha adoptado medidas en disconformidad con ese CDI. Los APAs, por su parte, como una de las modalidades de MAP, constituyen una valiosa herramienta de prevención de conflictos en materia de precios de transferencia.

Pero, en rigor de verdad, debe reconocerse que este mecanismo es el único que permite resolver en forma integral disputas cuya resolución en un Estado Contratante necesariamente conlleva un efecto en el otro (incremento de ganancias o reducción de gastos en función de ajustes de precios de transferencia, supuestos de establecimientos permanentes, doble residencia, retenciones en la jurisdicción fuente, etc.).

Lo que también planteamos es que el propio Estado Nacional podría beneficiarse de la implementación efectiva de los MAPs. Aun cuando puedan existir en países desarrollados mayores recursos para afrontar esta clase de procesos amistosos, a nuestro criterio, el Estado Nacional no podría estar en mayor desventaja que la que, desde nuestra óptica, se genera en la situación actual, en la que existen escasos supuestos de determinaciones de oficio en materias comprendidas en CDI y de precios de transferencia. El mecanismo de MAPs no solo redundaría en una forma de resolver los conflictos, sino en la posibilidad cierta de que la interacción entre contribuyentes y Estados Contratantes, que culmina con un acuerdo amistoso, genere recaudación adicional para el Fisco Nacional. Lo mismo cabe concluir respecto de la retroalimentación con administraciones de otros Estados Contratantes.

Lo fundamental es que se trata de herramientas que redundan en beneficios tanto para el Fisco como para los contribuyentes, ofreciendo una solución más equitativa que trasciende los límites del país y garantizando mayor certidumbre fiscal.

Cabe agregar que el desarrollo y acceso por parte de las autoridades fiscales a la Inteligencia Artificial, Big Data, procesamiento cuántico, entre otras tecnologías, es un aliciente para la posibilidad de arribar a resultados más justos y objetivos, con distancia de los intereses particulares de cada uno de los Estados Contratantes, especialmente en materias atinentes a la determinación de precios de transferencia, que puede apoyarse en requerimientos de procesamiento de cuantiosa información y documentación (ejemplo, respecto de precios en operaciones comparables).

Finalmente, y atentos a la tantas veces pregonada “reforma tributaria” en Argentina, consideramos que ésta debe apoyarse no solo en la reducción y eliminación de tributos distorsivos, sino también en medidas que permitan el acceso efectivo a la Justicia y a mecanismos de resolución de conflictos idóneos, ágiles e integrales, comprometidos con la rápida dinámica de los negocios e inversiones en el ámbito internacional, y la eficiencia y prontitud con la que cada vez más se requiere sean resueltas las disputas. Circunstancias, todas ellas, centrales para lograr que Argentina, finalmente, se transforme en una jurisdicción en la que las inversiones y las personas quieran radicarse con una estrategia de largo plazo.

MECANISMOS DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS TRIBUTARIOS DERIVADOS DEL RÉGIMEN DE INCENTIVO PARA GRANDES INVERSIONES (RIGI)

Ariadna Laura Artopoulos

I. Introducción

Nos proponemos repasar en este trabajo los métodos alternativos de resolución de disputas que aborden la solución de conflictos tributarios, previstos en la legislación doméstica y en los tratados internacionales suscriptos por Argentina.

Estas soluciones buscan que las partes prevengan o pongan fin a un conflicto, sin recurrir a la vía judicial, a través de comunicaciones directas entre ellas, o asistidos por un tercero imparcial capacitado para colaborar en abordar las diferencias y solucionarlas, o que le asignen a un tercero la potestad para decidir el conflicto entre ellas, pudiendo ser su decisión vinculante o no para las partes. Es decir, a través de la mediación, la conciliación, la negociación, el arbitraje, y la transacción.

Existe una tendencia marcada de alcance mundial hacia la mayor adopción de estos procedimientos en búsqueda de una prevención o solución de conflictos tributarios que ahorren tiempo y dinero y otorguen certeza en la relación jurídica tanto al contribuyente como al fisco, como alternativa a mecanismos tradicionales insuficientes para evitarlos y solucionarlos.

Argentina incorporó en los últimos años algunas de estas herramientas al procedimiento tributario, impulsada mayormente por compromisos internacionales asumidos. Estos mecanismos ya estaban presentes en convenios bilaterales para evitar la doble imposición internacional.

En los últimos años ha cobrado nuevo impulso, la discusión sobre la adopción del arbitraje para la solución de conflictos tributarios internacionales y nacionales, que suele involucrar cuestiones constitucionales, legales, económicas, administrativas, entre otras.

Nuestro país incorporó el mecanismo arbitral como herramienta optativa para las controversias que puedan surgir entre el Estado Nacional y los vehículos de inversión adheridos al Régimen de Incentivo para Grandes Inversiones (RIGI) que no puedan solucionarse de manera amistosa durante un plazo de 60 días. Este conflicto podrá ser dirimido por un tribunal arbitral internacional. Uno de los pilares del RIGI son los beneficios fiscales y la garantía de estabilidad tributaria, los cuales a la hora de su interpretación y aplicación seguramente generarán diferencias que pueden derivar en conflictos que deberán ser solucionados y nos motivan a analizar la aplicación del arbitraje a tal fin.

II. Métodos alternativos de solución de conflictos vinculados a tributos federales previstos en la legislación doméstica

En el derecho tributario argentino hay antecedentes de acuerdos de conciliación. Entre ellos, la posibilidad de que, en los procesos en trámite ante el Tribunal Fiscal de la Nación, las partes acuerden sobre el contenido preciso y la naturaleza de la materia en litigio; cuestiones previas cuya decisión pondría fin al litigio o permitiría resolver eventualmente sin necesidad de prueba; y hechos que se tengan por

reconocidos[1], trámite que fue modificado, transfiriendo la decisión al vocal[2].

También hay antecedentes de tribunales arbitrales para el control y aplicación del régimen de unificación de impuestos internos, el régimen del Convenio Multilateral en materia de impuesto sobre los ingresos brutos y el régimen de coparticipación federal.

Hace ya siete años que, con la sanción de la ley 27.430, Argentina incorporó procedimientos alternativos de prevención o resolución de disputas, lo cual constituye un importante y singular acontecimiento.

Una de las herramientas incorporadas es el acuerdo conclusivo voluntario, como alternativa antes del procedimiento de determinación de oficio, para la apreciación de los hechos determinantes y la correcta aplicación de la norma al caso concreto, cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que dificulten su cuantificación, o cuando se trate de situaciones que por su naturaleza, novedad, complejidad o trascendencia requieran de una solución conciliatoria. Sin embargo, dista de ser considerado un acto conciliatorio toda vez que la solución surgirá de un órgano colegiado, integrado básicamente por funcionarios de la autoridad fiscal y/o por sujetos que ella designe lo que, entre otras razones, ha generado críticas y sugerencias de cambios para adecuarse al cumplimiento de principios constitucionales[3].

Otra de las herramientas incorporadas en 2017 es el régimen de determinación conjunta de precios de operaciones internacionales, pero a la fecha no está operativo ya que no fue reglamentado.

Finalmente, no podemos dejar de mencionar que, orientado a los conflictos tributarios que pueden presentarse en operaciones internacionales se reguló el procedimiento de acuerdo mutuo contenidos en los convenios para evitar la doble imposición internacional celebrados por Argentina. La redacción de los artículos 205 a 216 de la Ley de Procedimiento Tributario resulta una transcripción casi literal del procedimiento modelo sugerido por la OCDE a tales efectos y previsto en el primer párrafo del artículo 25 del Modelo de Convenio OCDE. Destacamos que la regulación contempla la salvaguarda de los derechos enumerados en la Carta de Derechos del Contribuyente para los Países Miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT).

Los derechos relacionados con el procedimiento amistoso y el arbitraje fueron definidos en la Carta de Derechos del Contribuyente para los Países Miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT)[4]. Fueron enumerados en dicha Carta los siguientes derechos, entre otros: (i) derecho a la iniciación del procedimiento amistoso para la resolución de controversias. La negativa a tal iniciación por parte del Estado del reclamante debe estar motivada y sujeta al control jurisdiccional; (ii) derecho a la tramitación del procedimiento amistoso en un plazo

[1] La ley 15.265 (BO 23/01/1960) de creación del Tribunal Fiscal de la Nación dispuso la incorporación de este recurso, previsto en el artículo 139 de la ley 11.683, t. o. 1960.

[2] Véase artículo 173 de la ley 11.683 modificado por ley 27.430 (art. 238, BO 24/12/2017).

[3] D'Alessandro, Valeria y Liquin, Graciela, Relato Nacional presentado para el tema B: "Practical approaches to international tax dispute prevention and resolution", en *Cahiers de drois fiscale international*, IBFD, volumen 108, p. 169 a 197 con motivo del Congreso 2024 de la International Fiscal Association.

[4] http://www.iladt.org/frontend/docs/Carta_Derechos_Contribuyente_ILADT_aprobada_y_Presentacion.pdf.

razonable, fijado por la legislación interna; (iii) derecho a la ejecución de la resolución del procedimiento amistoso y a la revocación de actos firmes y consentidos que la contradigan; (iv) derecho al acceso a la documentación del procedimiento amistoso; y (v) derecho a la notificación de la finalización del procedimiento amistoso[5].

La adopción del arbitraje para cuestiones de derecho público, entre otras las tributarias, se viene discutiendo hace más de treinta años[6].

La Corte Suprema en 1920 había precisado que: "*Ningún principio de orden público se opone a que la institución del arbitraje sea practicada por el Estado como persona jurídica a los fines de dirimir sus controversias con los particulares*"[7].

Una de las principales objeciones jurídicas para no aplicar métodos alternativos de resolución fue, en general, la indisponibilidad de la obligación tributaria. La discusión sobre la indisponibilidad ha sido importante en diversos países[8].

Este principio no está expresamente receptado en general en los ordenamientos jurídicos, sino que se infiere de los principios de legalidad tributaria y seguridad jurídica, traducidos en la obligación de que exista una norma jurídica que tipifique los elementos esenciales y contemple las consecuencias de las conductas de los contribuyentes para que estos tengan certeza respecto de la aplicación de los tributos.

La disponibilidad de la materia tributaria está plasmada en diversas normas dictadas por el Congreso de la Nación que prevén regímenes de regularización de obligaciones que contemplan exenciones y quitas.

Si la norma lo prevé expresamente, la disponibilidad no podrá ser objetada en respeto del principio de legalidad.

Es decir, que el principio de indisponibilidad del crédito fiscal no impide la aplicación de los métodos alternativos para conflictos tributarios, aunque deben respetarse ciertas condiciones, siempre bajo el respeto al principio constitucional de legalidad.

Por su parte, esta discusión no está presente en todos los conflictos tributarios que puedan presentarse.

Justamente los procedimientos de acuerdo conclusivo voluntario y determinación conjunta de precios de operaciones internacionales son previos a la existencia del crédito fiscal por lo que de ninguna manera se estaría disponiendo de él. Hasta tanto no exista una obligación tributaria no se podrá disponer de ella.

Existen otras objeciones a la aplicación de soluciones alternativas en materia de conflictos vinculada a la vigencia de los principios constitucionales, como la igualdad ante la ley, la capacidad contributiva, el principio de legalidad y reserva de ley y, fundamentalmente, la pérdida de soberanía por parte del Estado, en los casos de arbitrajes, las cuales dan

---

[5] Artopoulos, Ariadna L., "Estatuto del Contribuyente en el S. XXI frente las operaciones internacionales: Trascendencia e impacto en el escenario post-*BEPS*", Erreius, CABA, 2019, pág. 199 a 208.

[6] Navarrine, Susana C., "El estado argentino adopta el arbitraje para cuestiones de derecho público entre otras las tributarias", "El arbitraje: una solución para controversias de derecho público", La Ley S.A., IMP 1992-B, 1726.

[7] Fallos 133:61. Se sugiere además ver Casas, José O., *Los Mecanismos Alternativos de Resolución de las Controversias Tributarias*, Ed. Ac-Hoc, 2003, p. 155.

[8] Bilbao Estrada, Iñaki, "El dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria y los métodos alternativos de resolución de conflictos (técnicas convencionales, arbitraje, conciliación, mediación, etc.", Revista Argentina de Derecho Tributario (RADT) 2004, Julio-Septiembre 01/07/2005, 1411.

lugares a opiniones encontradas[9].

Uno de los reparos en la aplicación surge de la regulación prevista en el artículo 1644 del Código Civil y Comercial de la Nación que regula el contrato de arbitraje y prevé que: "*no puede transigirse sobre derechos en los que está comprometido el orden público, ni sobre derechos irrenunciables*" y en el artículo 1651 que indica que: "*las disposiciones de este Código relativas al contrato de arbitraje no son aplicables a las controversias en que sean parte los Estados nacional o local*".

Técnicamente no se está vedando la posibilidad de aplicar el arbitraje al derecho tributario, sino que se deja en claro que corresponde al ámbito tributario su eventual regulación, lo cual implica reconocer su autonomía para dictarse sus propios institutos y reglas para que sean afines a sus necesidades.

Sin dudas es un debate que debe actualizarse para avanzar en la concreción de la adopción de métodos alternativos para casos específicos, siempre en cumplimiento de las garantías del debido proceso objetivo y demás garantías constitucionales.

III. Mecanismos de resolución de conflictos tributarios previstos en tratados internacionales

La mayoría de los convenios suscriptos por Argentina para evitar la doble imposición internacional en materia de renta y/patrimonio incluyen al procedimiento amistoso como método de solución de controversias fiscales internacionales, siendo escasa la experiencia en el tema.

Los ejemplos de aplicación del mecanismo están vinculados a la posibilidad de aclaración interpretativa de las normas, prevista en el artículo 25, apartado 3) de los Convenios Tributarios Modelo de la OCDE y de la ONU, que busca evitar la multiplicación de las mismas controversias.

El acuerdo interpretativo de las Autoridades Tributarias de Argentina y Suiza para aclarar el procedimiento aplicable a la devolución o exención parcial de la retención en la fuente suiza sobre dividendos e intereses para un residente fiscal argentino fue un buen ejemplo de la aplicación de este mecanismo en Argentina. Otros ejemplos pueden ser: el acuerdo alcanzado por las Autoridades Tributarias de Chile y Argentina, que estableció que, a partir del 1° de enero de 2019, el límite de retención en la fuente del 15%, previsto en el Convenio para evitar la doble imposición, se redujo al 12% del importe bruto de los intereses pagados debido a la entrada en vigor del convenio firmado entre Chile y Japón, que activó la cláusula de nación más favorecida y el intercambio de cartas entre las autoridades competentes de Argentina y Francia, por el cual se acordó dar una interpretación específica a una de sus cláusulas relativas a los intereses pagados en virtud de un préstamo otorgado, garantizado o asegurado por una agencia estatal francesa en relación con exportaciones[10].

Este compromiso de adopción del procedimiento amistoso se ve reforzado con la decisión del gobierno argentino de firmar el Instrumento Multilateral de la acción 15 del plan de acción BEPS del G20/OCDE en junio de 2017, con el objetivo de incorporar las medidas del paquete BEPS a 17 convenios bilaterales en vigor. La aprobación del acuerdo multilateral por el

[9] Leonetti, Juan E., Digón, Cecilia y Lorenzón, Adriana: "Métodos alternativos para abordar conflictos en materia tributaria", La Ley S.A., PET 2009 (diciembre-432), 4.

[10] Estos acuerdos pueden consultarse en https://tratados.cancilleria.gob.ar/.

Congreso de la Nación, paso excluyente para su aplicación, conforme la normativa interna[11], se encuentra pendiente a la fecha[12].

Uno de los estándares mínimos que prevé dicho instrumento está relacionado, justamente, con tornar más efectivos los mecanismos de resolución de controversias contenidos en los convenios tributarios, objeto de análisis en la acción 14 del plan de acción BEPS y de allí la decisión de regular el procedimiento de acuerdo mutuo en la legislación doméstica.

El Instrumento Multilateral también ofrece mecanismos optativos como la incorporación del arbitraje para la resolución de disputas. En verdad, el cambio de paradigma a nivel global se produjo en 2008 con la inclusión del arbitraje como método obligatorio y vinculante de resolución de los conflictos fiscales internacionales al modificarse el artículo 25 del Modelo de Convenio de la OCDE[13]. En el marco de la discusión de la acción 14 en el ámbito de la OCDE, la propuesta original era que todos los países se comprometieran a incorporar al arbitraje a su red de convenios, pero finalmente no fue adoptada al emitirse el informe final en el año 2015 por falta de consenso.

En el caso del Modelo de Convenio de la OCDE, el arbitraje es un recurso adicional o una alternativa para los casos en que las autoridades no han encontrado una solución dentro del marco del procedimiento amistoso y solo si estos asuntos tienen directa relación con situaciones que impliquen para un contribuyente una tributación en contra del convenio.

El arbitraje tributario internacional propuesto por el Modelo de la OCDE tampoco es aplicable para aquellos casos en que las autoridades competentes de ambos Estados contratantes llegan a la conclusión de que ambas tienen derecho a aplicar impuestos a una determinada operación, en absoluta concordancia las normas del convenio.

Otra característica interesante de destacar es que el establecimiento del arbitraje tributario internacional en los convenios tiene carácter disuasivo. Pretende que los Estados pongan todas sus fuerzas en lograr resolver los conflictos antes de alcanzar esta etapa, evitando llegar a ella. Es por ello que esta herramienta es obligatoria, y la resolución obtenida a través del arbitraje es vinculante. Así como las normas contenidas en los convenios buscan prevenir conflictos, la introducción de mecanismos como el arbitraje tributario internacional en carácter de etapa final del sistema de resolución de conflictos, buscan asegurar que las autoridades trabajen efectivamente en la consecución de un acuerdo a través del procedimiento amistoso.

El sometimiento de las diferencias a tribunales arbitrales no encuentra obstáculo en las disposiciones contenidas en la Constitución Nacional, cuando tales diferencias resulten de la aplicación de tratados internacionales[14].

Sin embargo, Argentina no ha optado por incluir el arbitraje en los convenios negociados con posterioridad al 2008 ni al ejercer las opciones previstas en el Instrumento Multilateral respecto de sus convenios comprendidos, por lo que

[11] La aprobación por el Congreso Nacional es exigida por el artículo 75 inciso 22) de la Constitución Nacional.

[12] Proyecto de Ley 5-PE-2022, aprobado por el Congreso de la Nación el 01.10.2024. Pendiente de aprobación por el Senado de la Nación.

[13] En 2011 el modelo de las Naciones Unidas también incorporó en el artículo 25 el arbitraje, pero voluntario.

[14] El artículo 75 inciso 24 de la Constitución Nacional autoriza al Congreso a aprobar tratados de integración en los que se delegue jurisdicción a favor de organizaciones supraestatales.

ninguno de ellos se verá modificado si el Congreso de la Nación aprueba el acuerdo.

No es el caso de varios de los países con los cuales se han firmado convenios para evitar la doble imposición internacional, los cuales admiten el arbitraje internacional. Es el caso, por ejemplo, de Chile y Suiza, quienes han hecho expresa reserva de negociar una modificación al convenio si en el futuro Argentina cambia de opinión.

En efecto, Chile, al igual que Colombia, Ecuador, Perú y México, han incluido el arbitraje como método de resolución de controversias en algunos de los convenios internacionales que ha firmado.

No obstante, pareciera que la apuesta es a potenciar el uso de los procedimientos de acuerdo mutuo. Y a tal fin, uno de los esfuerzos que están realizando los países que utilizan el procedimiento de acuerdo mutuo es mejorar los tiempos de resolución y tornarlo más eficaz, a partir del compromiso incluido en la acción 14 del plan BEPS, de que el límite sea 24 meses. El proceso de revisión de pares implementado por la OCDE contribuye a cumplir con dicho término[15]. La información provista por Argentina en el marco de dicho proceso denota un aumento de los casos de procedimientos de acuerdo mutuo, en muchos casos vinculados a temas de precios de transferencia[16].

No puede soslayarse que en los esfuerzos que se llevan a cabo actualmente en el ámbito de la OCDE para hacer frente a los desafíos fiscales de la digitalización de la economía, materializados en los Pilares 1 y 2 de la acción 1 del plan BEBS, parte esencial es la búsqueda de prevenir conflictos y dar certeza sobre la aplicación de los principios que se adopten, poniendo en discusión el alcance y aplicación de los procedimientos contemplados en el artículo 25 del modelo de Convenio[17].

Existen además otros procedimientos de prevención o solución de controversias que pueda aplicarse en virtud de acuerdos internacionales de inversión.

La reforma de la Constitución Nacional de 1994 otorgó jerarquía constitucional a diversos tratados indicados en el artículo 75, inciso 22) y autorizó la aprobación de nuevos tratados de integración que deleguen competencia y jurisdicción a organizaciones supranacionales en condiciones de reciprocidad e igualdad así como de tratados bilaterales que aceptaron la prórroga de jurisdicción en favor de tribunales arbitrales internacionales.

Argentina ha firmado varios acuerdos internacionales de inversión en forma de: tratados bilaterales de inversión, por ejemplo, con Estados Unidos, Canadá, Reino Unido, España, Francia, Italia, la República Popular China y Alemania; acuerdos de libre comercio con capítulos de inversión (por ejemplo, con la República Popular China y México); y otros acuerdos regionales o multilaterales (por ejemplo, en el marco del MERCOSUR o la ALADI).

Estos tratados establecen mecanismos para la resolución de controversias en materia de inversión mediante arbitraje internacional y ofrecen disposiciones relacionadas con la protección de las inversiones y la resolución de controversias que podrían ser aplicables en materia

[15] Markham, Michelle, "The Timely Resolution of Mutual Agreement Procedure Disputes -Secrets of Success?, IBFD, Bulletin for International Taxation, May-2023, p. 213-228.

[16] Esta información puede consultarse en https://www.oecd.org/en/data/datasets/mutual-agreement-procedure-statistics.html.

[17] El estado actual de la discusión puede consultarse en: https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html.

tributaria internacional entre las jurisdicciones signatarias.

IV. Introducción al Régimen de Incentivo para Grandes Inversiones (RIGI)

El Régimen de Incentivo para Grandes Inversiones (RIGI) adoptado en 2024 por la Ley de Bases y Puntos de Partida para la Libertad de los Argentinos N° 27.742[18], en su título VII, (Ley Bases) y reglamentado por el Poder Ejecutivo Nacional (PEN) mediante el Decretos N° 749/2024[19] y sus modificatorios Decretos N° 940/2024[20] y 1028/2024[21] (el Decreto), fue creado con el propósito de proporcionar incentivos, certidumbre, seguridad jurídica y un sistema eficiente de protección de derechos adquiridos a su amparo, a grandes inversiones que resulten útiles y conducentes para la prosperidad de la República Argentina[22].

[18] BO 08/07/2024.
[19] BO 23/08/2024.
[20] BO 22/10/2024.
[21] BO 22/11/2024.
[22] Se consideran grandes Inversiones a los proyectos que involucren la adquisición, producción, construcción y/o desarrollo de activos y que: (a) cuenten con una inversión por proyecto en activos computables igual o superior a doscientos millones de dólares (US$ 200.000.000), la que deberá completarse antes de la fecha límite indicada en el plan de inversión; (b) cumplan durante el primer y segundo año contado desde la fecha de aprobación del plan de inversión y de la solicitud de adhesión, con una inversión mínima en activos computables igual o superior a la establecida por el PEN. Dicho porcentaje podrá variar, pero deberá ser suficiente para que al término de (2) años se alcance, al menos, el 40% del monto mínimo de inversión; y (c) tengan carácter de largo plazo. Se considera de largo plazo, aquella que tengan cociente no mayor al 30% entre el valor presente del flujo neto de caja esperado, excluidas inversiones, durante los primeros tres años a partir del primer desembolso de capital, respecto del valor presente neto de las inversiones de capital planeadas durante ese mismo período.

Tal como surge de la Ley Bases los objetivos prioritarios del mencionado régimen son, entre otros, promover el desarrollo y fortalecer la competitividad de diversos sectores económicos, principalmente energía, petróleo y gas, minería e infraestructura, incrementar las exportaciones, favorecer la creación de empleo, generar condiciones de previsibilidad y estabilidad para las grandes inversiones nacionales y extranjeras, así como fomentar el crecimiento de las cadenas de producción locales asociadas a los respectivos proyectos de inversión.

Las grandes inversiones que se plasmen bajo este régimen son de interés nacional y amparados por la cláusula del progreso prevista en el artículo 75, inciso 18) de la Constitución Nacional. Bajo esta premisa, las inversiones indicadas estarán protegidas por cualquier norma o vía de hecho por la que se limite, restrinja, vulnere, obstaculice o desvirtúe el cumplimiento del régimen de inversiones.

V. Incentivos tributarios previstos en el RIGI

Los objetivos se han traducido, en otorgar incentivos y estabilidad por el plazo de 30 años en materia tributaria, aduanera, cambiaria y regulatoria para sujetos que realicen las grandes inversiones.

Entre los principales beneficios impositivos en materia de impuesto a las ganancias están: la aplicación de una tasa del 25% en el Impuesto a las Ganancias; la opción de aplicar un régimen diferencial para practicar amortizaciones de las inversiones que realicen; la utilización de quebrantos impositivos sin límite temporal y actualizados por la variación del Índice de Precios Internos al Por Mayor (IPIM) publicado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INDEC)[23] y la

[23] Destacamos la importancia y singularidad de este beneficio para los sujetos amparados por el

posibilidad de su transferencia a terceros, transcurrido el plazo de cinco años sin que sean absorbidos por ganancias gravadas; la disminución en un 50% de la tasa sobre los dividendos que se distribuyan a ciertos sujetos transcurridos siete años contados desde el cierre del período fiscal correspondiente a la adhesión al RIGI, sin importar el período en el que la ganancia que se distribuya haya sido generada; la exención en el impuesto a las ganancias por determinados pagos a beneficiarios del exterior, como locaciones o chárter marítimo, servicios de transporte internacional destinado a exportaciones, servicios incluidos en contratos de ingeniería, adquisición y gestión deconstrucción y la reducción de la tasa prevista en la ley para otros conceptos; y la exoneración de algunos de los requisitos previstos en la normativa para que una reorganización empresaria califique como exenta.

Importantes también son los beneficios previstos en materia de Impuesto al Valor Agregado, ya que posibilita a los beneficiarios del régimen pagar el impuesto, incluidas las percepciones, a sus proveedores o al Estado Nacional en el caso de importaciones de bienes, a través de la entrega de Certificados de Crédito Fiscal, sin previa autorización de la AFIP[24], así como en el impuesto sobre los créditos y débitos al permitir el cómputo del ciento por ciento (100%) de los importes abonados y/o percibidos en dicho concepto como crédito del Impuesto a las Ganancias.

Existen además importantes incentivos vinculados a los Derechos de importación, tasa de estadística y comprobación de destino, así como Derechos de exportación[25]. Algunos beneficios del régimen aplican también a los proveedores comprendidos en los proyectos de inversión.

Un beneficio importante es también la dispensa expresa a la autoridad fiscal de formular denuncias bajo el Régimen Penal Tributario cuando el contribuyente haya exteriorizado el criterio utilizado para determinar la obligación tributaria, a través de la presentación por escrito efectuada con anterioridad a la presentación de la declaración juradas correspondiente.

Tan importante, o quizás más aún, que los beneficios es la garantía de estabilidad tributaria por un período de (30) años desde la fecha de adhesión al régimen. Esto implica que los vehículos de inversión solo pagarán los tributos vigentes a la fecha de adhesión al RIGI, sin que puedan ser de aplicación nuevos tributos o incrementos a tributos existentes. Se establece, además, el derecho a compensar contra otros tributos, de manera automática cualquier tributo que se le hubiese cobrado en violación a lo indicado anteriormente. La estabilidad no comprende el IVA o los aportes y contribuciones de seguridad social. Con relación al impuesto a las ganancias, aplica a la tasa y mecanismos de determinación de

RIGI, en virtud de la posición del Gobierno respecto de la no actualización de quebrantos impositivos para los contribuyentes en general plasmado en el Dictamen de la Dirección Nacional de Impuestos del 29/11/2024, IF-2024-131304807-APN-DNI#MEC y en el Proyecto de Ley del Poder Ejecutivo Nacional del 17/01/2025, INLEG-2025-06156811-APN-PTE.

[24] A tal fin, se dictaron las Resolución General (AFIP) 5589/2024 y 5590/2024, publicadas en el BO los días 22/10/2024 y 23/10/2024, respectivamente.

[25] Los lineamientos del RIGI pueden consultarse en: Artopoulos, Ariadna L. y Salatino, María Agustina, "Aspectos impositivos del Régimen de Incentivo para Grandes Inversiones", Derecho Tributario 2024 (noviembre). 2, TR LALEY AR/DOC/2795/2024; Brandt, María Inés, "Lineamientos del nuevo Régimen de Incentivo para Grandes Inversiones (RIGI), TR LALEY AR/DOC/1897/2024 y Gebhardt, Jorge y Malvitano, Rubén H., "Análisis del régimen de incentivo a las Grandes Inversiones (RIGI)", Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), 01/08/2024.

la ganancia neta en pagos a beneficiarios del exterior.

Los contribuyentes son quienes deben acreditar que efectivamente se ha vulnerado la garantía de estabilidad en un caso concreto, a menos que sea producto de la sanción de un nuevo tributo o su aumento o de una modificación normativa existente, en cuyo caso es la autoridad fiscal la que debe justificar y acreditar que no se producido el incremento como condición previa para aplicar el tributo o, en su caso, una alícuota superior a la existente.

La Ley Bases prevé para el RIGI un régimen infraccional y recursivo propio ante el Ministerio de Economía de la Nación, autoridad de aplicación designada, con facultades para fiscalizar y controlar el cumplimiento de las obligaciones asumidas por los inversores. Sus decisiones pueden ser recurridas por las vías y procedimientos previstos en la ley 19.549, sin perjuicio de la facultad del contribuyente de optar por someter la controversia a arbitraje, que analizaremos seguidamente, o inclusive de proponer mecanismos alternativos de solución a los conflictos.

VI. Resolución de conflictos derivados del RIGI

Como anticipamos, las sanciones dispuestas por la autoridad de aplicación a los vehículos de inversión podrán recurrirse administrativamente por las vías y según los procedimientos previstos en la ley 19.549 de Procedimientos Administrativos y su reglamentación, sin perjuicio de la facultad del sancionado de optar por someter la controversia a arbitraje en los términos previstos en la Ley Bases.

Ahora bien, los recursos y/o remedios alternativos judiciales y/o arbitrales que se interpongan suspenderán la ejecución y efectos de los actos dictados por la autoridad de aplicación. El efecto suspensivo que se otorga importaría una ventaja en comparación con los sujetos no alcanzados por el RIGI y puede dar lugar a discusiones sobre la vulneración del principio de igualdad ante la ley, previsto en el artículo 16 de la Constitución Nacional[26].

No será necesario que los vehículos de inversión presenten en forma previa reclamos o impugnaciones administrativas de ningún tipo, no siendo exigible el agotamiento de instancia administrativa alguna a los efectos de someter cualquier controversia vinculada con el régimen a arbitraje.

Asimismo, no será aplicable ningún plazo de caducidad para el inicio de un reclamo arbitral, aun frente a una resolución expresa de un recurso o impugnación administrativa.

La interposición de los recursos o impugnaciones administrativas no impedirá desistirlos unilateralmente en cualquier momento para promover el reclamo arbitral. El desistimiento no podrá en ningún caso interpretarse como renuncia de los derechos que le pudieren asistir al vehículo de inversión, ni obstará a que se articule el reclamo arbitral una vez resueltos definitivamente aquellos sin sujeción a plazo de caducidad alguno.

Diversas son las cuestiones controvertidas derivadas del RIGI que puedan lugar a recursos administrativos o acciones judiciales. Entre ellas, cualquier decisión sancionatoria dictada por la autoridad de aplicación en uso de sus facultades derivadas de los incumplimientos como: a) omitir o demorar la presentación de la información requerida; b) presentar información o declaraciones juradas falsas o inexactas; c) omitir la autorización previa y expresa de la autoridad de aplicación en

[26] Spisso, Rodolfo, R., “Principios del RIGI y su extensión al universo tributario”, Thomson Reuters, IMP - Práctica Profesional 2024-CLXXX, 12.

aquellos casos en que sea necesaria; d) desafectar (ya sea por venta o reexportación) bienes introducidos al amparo de franquicias establecidas por el RIGI o en cumplimiento de las obligaciones previstas en la Ley Bases con anterioridad al vencimiento de los plazos previstos en ella; e) desarrollar actividades que no correspondan al objeto único del vehículo de inversión en violación a la obligación prevista la Ley Bases; o, en el caso de proveedores, no cumplir con los requisitos y obligaciones previstos para ellos; f) incumplir injustificadamente las obligaciones asumidas en el plan de inversión y la solicitud de adhesión; y g) goce indebido de las franquicias tributarias, aduaneras y cambiarias.

Previo a la aplicación de la sanción, la autoridad de aplicación intimará al inversor a subsanar el incumplimiento dentro del plazo de treinta (30) días hábiles, en caso de que fuera posible. Transcurrido el plazo sin que se haya subsanado el incumplimiento o en caso de un supuesto no susceptible de subsanación, se procederá a la instrucción del sumario infraccional y a la aplicación de sanciones, garantizándose el debido proceso y el derecho de defensa del vehículo de inversión.

Las sanciones previstas son: a) apercibimiento; b) multas; c) cese del RIGI y caducidad total de los incentivos del RIGI desde que el incumplimiento de dichas obligaciones se hubiese resuelto de manera definitiva y firme, por el tribunal competente; d) inhabilitación para solicitar la adhesión de un nuevo Proyecto al RIGI -que podrá resultar adicional y accesoria al cese y la caducidad, también efectiva desde que la resolución disponiendo la sanción se hubiese resuelto de manera definitiva y firme por el tribunal competente; y e) devoluciones de las franquicias tributarias, aduaneras y cambiarias, con más sus intereses, para los casos de uso indebido de los beneficios.

Se podrán aplicar una o más sanciones, sin perjuicio de las que pudieran corresponder por aplicación de la legislación tributaria, aduanera, previsional y/o penal vigente.

Es decir que la existencia de un régimen sancionatorio particular no inhabilita *per se* a la autoridad fiscal a llevar adelante los procedimientos sancionatorios propios previstos en la Ley de Procedimiento Tributario, aunque en la práctica se verán afectados.

Si la sanción es la devolución de las franquicias tributarias con más sus intereses por uso indebido, el vehículo de inversión podrá recurrir la decisión a través de los recursos y vías previstos en la ley 19.549 de Procedimiento Administrativo y su reglamentación u optar por el arbitraje internacional, teniendo efecto suspensivo la ejecución y efectos de los actos dictados por la autoridad de aplicación. En estos casos, la autoridad fiscal no podrá activar los procedimientos de reclamo y/o ejecución hasta tanto exista una decisión definitiva y firme del tribunal competente jurisdiccional y/o arbitral.

Si la Nación es parte en el conflicto, la competencia para su definición es federal, en razón de las personas, de conformidad con la Constitución Nacional y, en ejercicio de su derecho, el Estado Nacional puede prorrogarla. Este es el fundamento para que la Ley Bases establezca que los casos que involucran a la Nación pueden prorrogarse en favor de árbitros institucionales internacionales, que actuarán fuera de Argentina.

Distinto es el caso en que la Nación no sea parte y se presente un conflicto vinculado al RIGI, ya que solo si el régimen califica como materia federal, la competencia será federal y no podrá ser prorrogada. Esta cuestión

podría generar controversias a futuro, ya que es un tema sin definición tanto en la doctrina como la jurisprudencia[27].

El artículo 221 de la Ley Bases prevé que: "*Todas las controversias que deriven del presente régimen o guarden relación con éste, entre el Estado nacional y un VPU adherido al RIGI, incluyendo, pero no limitado a, la ejecución, aplicación, alcance o interpretación del presente régimen y normas relacionadas, o con el uso, goce, cese y/o ejercicio de los derechos, beneficios e incentivos*" obtenidos por el vehículo de inversión, "*incluso, sin limitación, en cuanto a su validez, aplicación y alcance*" se resolverá, en primer lugar, mediante consultas y negociaciones amistosas.

Si la controversia no pudiera ser solucionada en forma amigable en un plazo de sesenta (60) días corridos desde que el vehículo de inversión notificó al Estado nacional sobre su existencia de la Disputa, dicho vehículo –o sus socios o accionistas extranjeros-, podrán someter la disputa a arbitraje, pudiendo elegir entre: entre : a) el Reglamento de Arbitraje de la Corte permanente de Arbitraje de La Haya de 2012, b) el Reglamento de Arbitraje de la Cámara de Comercio Internacional (excepto las Reglas de Procedimiento Abreviado), o c) el Convenio sobre Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones entre Estados y Nacionales de otros Estados del 18/03/1965 o, en su caso, el Reglamento de Arbitraje (Mecanismo Complementario) del Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones (CIADI).

La sede del arbitraje será establecida fuera de Argentina, en un país parte de la Convención sobre el Reconocimiento y la Ejecución de Laudos Arbitrales Extranjeros del 10/06/1958, el cual será definido por el tribunal o la entidad administradora, en los casos indicados como a) y b). El tribunal arbitral tendrá tres árbitros y el arbitraje será en español, con excepción de los casos de los incisos b) y c) que pueden ser en español o inglés.

Es decir, que puede optar por distintas instancias, incluyendo el Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones (CIADI) y la Cámara de Comercio Internacional (ICC).

La Ley Bases faculta también al Poder Ejecutivo Nacional para establecer mecanismos de solución de controversias con el vehículo de inversión, específicos para cada proyecto.

Los derechos e incentivos adquiridos en el RIGI se consideran inversiones protegidas en el sentido previsto en el tratado de promoción y protección recíproca de inversiones que resulten aplicables y su afectación podrá dar lugar a la responsabilidad internacional del Estado Nacional de conformidad con sus disposiciones.

El remedio arbitral intenta garantizar seguridad jurídica al inversor y ofrecer una vía eficaz, cobrando paulatinamente mayor protagonismo para la radicación de inversiones y el desarrollo económico de muchos países. Otro de los efectos que pueden derivarse del mecanismo arbitral son el ejercicio prudente de las atribuciones ya que podrán ser revisadas no solo por tribunales locales sino también árbitros internacionales, y a mediano o largo plazo, proyectos de mejora de los sistemas judiciales locales en pos de una futura opción por la solución de conflictos ante la jurisdicción local.

Resulta indiscutido que la Nación puede prorrogar la jurisdicción en favor de árbitros internacionales en cuestiones contractuales o patrimoniales, como la responsabilidad por daños y perjuicios que sean

[27] Vítolo, Alfredo, "El federalismo y el Régimen de Incentivos para Grandes Inversiones", 23/10/2024. elDial.com - DC34FA.

consecuencia de la acción u omisión del Estado. Sin embargo, como anticipamos, no puede negarse que no está zanjada la discusión relativa a someter a arbitraje cuestiones que involucren materias de derecho público que puedan afectar el orden público nacional. Pero tampoco está saldada la discusión de qué comprende efectivamente ese universo.

No toda discusión relativa a los beneficios fiscales o la garantía de estabilidad calificarían eventualmente como tal, aún bajo un criterio restrictivo en su definición.

La opción otorgada al vehículo de inversión o sus accionistas por la Ley Bases abarca muchas posibles controversias en materia fiscal con el Estado Nacional, tales como el alcance de los incentivos tributarios y su oportunidad de uso. Esta posibilidad se potencia al otorgar al inversor incentivos que no estuvieron o están disponibles para otros contribuyentes y, por lo tanto, respecto de los cuales, en algunos casos, no existen antecedentes que puedan ser consultados a la hora de su interpretación. Además, el propio desarrollo del negocio y el ejercicio de las facultades de verificación y recaudación de la autoridad fiscal nacional llevará a la existencia de actos administrativos y procesos que deberán encausarse a través de las acciones y recursos previstos en la ley de Procedimiento Tributario, con el límite que fija la Ley Bases si la cuestión conflictiva deriva de la validez, aplicación, alcance, interpretación del régimen y normas relacionadas y el uso, goce, cese y/o ejercicio de los derechos, beneficios e incentivos obtenidos por el vehículo de inversión.

No en todos los casos la mejor solución será acudir al arbitraje y se deberá mensurar el impacto de hacerlo para el uso y goce de los beneficios, así como los costos que impliquen el sometimiento voluntario a la decisión del tribunal designado.

Así, más allá de la discusión acerca de la prórroga jurisdiccional, es importante determinar si los procedimientos arbitrales receptados en la Ley Bases contemplan la resolución de conflictos con el Estado Nacional que pueden derivar del RIGI.

En este sentido, no todos los procedimientos podrían ser elegidos por el vehículo de inversión, ya que, por lo menos los procedimientos ante el CIADI se originan en disputas entre un estado parte e inversores nacionales de otro estado, por lo que solo será promovido por accionistas de la entidad inversora local, tal como ha sucedido con otras disputas, inclusive derivadas de la discusión de obligaciones tributarias[28]. Esto determinará seguramente la existencia de diversas vías de discusión, ya que el vehículo de inversión posiblemente deba acudir a la instancia contencioso-administrativa o judicial en salvaguarda de sus derechos.

VII. Conclusiones

Argentina incorporó mecanismos alternativos de prevención y solución de conflictos tributarios tanto en la legislación doméstica como en acuerdos internacionales desde hace muchos años. Sin embargo, la iniciativa cobró impulso en los últimos ocho años, a partir de la activa participación del país en las discusiones llevadas a cabo en el ámbito internacional con motivo del plan de acción BEPS.

Esta decisión también está alineada con la adopción de los procedimientos a nivel doméstico por muchos países con la expectativa de prevenir o solucionar conflictos tributarios de manera más eficaz, reduciendo el tiempo de discusión y los

[28] Se hace referencia al caso en el trabajo citado en la nota 3.

gastos involucrados, y otorgando mayor certeza jurídica y previsibilidad.

Si bien el Congreso reguló el procedimiento de acuerdo mutuo, el acuerdo conclusivo voluntario y el régimen de determinación conjunta de precios de operaciones internacionales, su aplicación es escasa, faltando además en el último caso las normas reglamentarias correspondientes.

La posibilidad de dirimir los conflictos fiscales que tengan como protagonistas al Estado Nacional y los contribuyentes a través de tribunales arbitrales ha sido debatida, y encuentra a la doctrina dividida entre los autores que consideran ilegítima su aplicación por vulnerar principios constitucionales, y quienes estiman que, bajo ciertas condiciones, a partir del dictado de una norma que regule su funcionamiento, puede ser utilizado en ciertos casos.

Nuestro país incorporó el mecanismo arbitral como herramienta optativa para todas las controversias que puedan surgir entre el Estado Nacional y los vehículos de inversión adheridos al RIGI y que no puedan solucionarse rápidamente de manera amistosa.

La experiencia indica que surgen frecuentemente conflictos derivados del cumplimiento de los compromisos asumidos y del alcance de los beneficios fiscales otorgados por regímenes particulares de incentivos. El RIGI además contempla algunos incentivos tributarios que no tienen antecedentes en su aplicación o interpretación. Por su parte, la garantía de estabilidad tributaria otorgadas en otros regímenes frente a la sanción de nuevos tributos o el aumento de los existentes también ha dado lugar a diferencias de interpretación que tuvieron que ser dirimidas en el ámbito judicial. Muchos son los posibles conflictos que puedan surgir del cumplimiento de los compromisos de inversión asumidos y el alcance y/o uso de los incentivos fiscales, y llegado el caso, el beneficiario deberá evaluar la conveniencia de dirimirlos frente a un tribunal arbitral internacional.

El remedio arbitral busca brindar seguridad jurídica al inversor y ofrecerle una vía alternativa eficaz para dirimir los conflictos derivados de la validez, aplicación, alcance, interpretación del RIGI y el uso, goce, cese y/o ejercicio de los derechos, beneficios e incentivos obtenidos. También puede tener otros efectos positivos de alcance general como son el ejercicio prudente de las atribuciones de las autoridades ya que podrán ser revisadas no solo por tribunales locales sino también por árbitros internacionales, y la mejora de los sistemas judiciales locales, a fin de no disminuir paulatinamente la intervención en los conflictos.

Participaron en este número

Artopoulos, Ariadna Laura. Abogada (Universidad de Buenos Aires). Especialista y Magíster en Derecho Tributario (Universidad Austral). Profesora de Tributación Internacional en la Maestría en Derecho Tributario y Directora del Curso Intensivo de Derecho Tributario Internacional, ambos de la Facultad de Derecho de la Universidad Austral. Profesora invitada en la Universidad de Buenos Aires y Universidad Torcuato Di Tella. Socia del área de Derecho Tributario de Bomchil. Coordinadora de la Comisión de Tributos Nacionales de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales y de la Comisión Legal y Fiscal de la AmCham-Cámara de Comercio de los Estados Unidos de Norteamérica. Contacto: ariadna.artopoulos@bomchil.com.

Barbato, José Daniel. Abogado, Facultad de Derecho (UBA, 1994). Posgrado, Especialización en Derecho Tributario, Facultad de Derecho (UBA, 2002). Posgrado, Especialización en Derecho Penal Tributario, Facultad de Derecho (UBA, 2010). Posgrado, Curso de Especialización en la Universidad de Santiago de Compostela, Facultad de Derecho (2012). Profesor Adjunto (Interino) en "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, UBA. Consultor Independiente (2013-2025). Asociación Argentina de Estudios Fiscales - Miembro Activo. Colegio Público de Abogados de la Capital Federal – Expositor de temas tributarios. Contacto: danielbbarbato70@gmail.com.

Bellorini, José. Abogado, UBA. PhD (c). Universidad Austral. Especialista en Derecho Tributario, Universidad Austral. Diplomado en Contratos del Estado e Infraestructura Pública, Universidad Austral. Docente de la Facultad de Derecho de la Universidad Austral, de Ciencias Económicas y Estadísticas de la Universidad Nacional de Rosario y Facultad de Derecho de la Patagonia San Juan Bosco. Investigador itinere en la Facultad de Derecho de la Universidad de Alicante (España, año 2023-4). Investigador itinere en la Facultad de Derecho de la Universidad do Estado do Rio de Janeiro (Brasil, año 2015). Contacto: jose.bellorini@gmail.com.

Calello, Carolina. Contadora Pública (FCE UBA), Especialista en Derecho Tributario (Facultad de Derecho, UBA), Doctora en Ciencias Económicas Subárea Tributación (FCE UBA). Premio Facultad 2022 a la mejor tesis doctoral. Directora de la Maestría y Especialización en Tributación (FCE UBA), Subdirectora del Departamento Pedagógico de Tributación (FCE UBA), Profesora titular de Teoría y Técnica Impositiva II (FCE UBA). Contacto: carolinacalello@calelloconsultores.com.ar.

Casadavant, Luciana Belén. Abogada con orientación en Derecho Tributario recibida en la Universidad de Buenos Aires (2020). Maestría de Derecho Tributario en la Universidad Torcuato Di Tella (tesis pendiente). Ayudante en la materia Procedimientos y Procesos del Derecho Tributario de la Cátedra Revilla-Queirolo, Facultad de Derecho, UBA. Contacto: lcasadavant@uba.derecho.ar.

Demartino, Julieta. Abogada, Universidad Nacional del Nordeste, 2010. Magíster en derecho tributario. Asociada del Departamento de Derecho Tributario y del Departamento de Derecho de la Seguridad Social, del Estudio Marval, O' Farrell & Mairal. Contacto: jdem@marval.com.

Di Benedetto, Cristina B. Abogada, con especialización en Derecho Tributario de la Universidad Austral, con cursos de posgrados en Contratos de empresa de las Universidades Austral y Católica Argentina, y Executive MBA del IAE Business School. Abogada del Estudio Jurídico Perez Alati, Grondona, Benites & Artsen, especialista en asesoramiento y litigios vinculados con asuntos en materia tributaria e hidrocarburífera. Contacto: cdb@pagbam.com.

Espeche, Sebastián P. Argentino, abogado, egresado de la Universidad de Buenos Aires en el año 1997 con el título de Abogado Especialista en Derecho Económico Empresarial. Se especializó concretamente en Derecho Societario (Universidad de Buenos Aires, 1997) y más específicamente en Derecho Tributario, habiendo completado la "Carrera de Especialización en Derecho Tributario" en el año 2001 (Universidad de Buenos Aires). Ha publicado libros y artículos relacionados con la problemática tributaria en general de manera individual y participando en obras colectivas. Entre sus numerosas publicaciones se destaca el libro "Curso de Derecho Financiero" (Publicado por editorial Erreius), premiado en el año 2016 por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF) con una mención de honor. También ha sido declarado de interés por la Corte de Justicia de Salta (Circular 125/2017) y por la Universidad Católica de Salta (Resolución N° 265/2017). En el año 2018 finalizó sus estudios en la Universidad del Salvador graduándose como Doctor en Ciencias Jurídicas con la defensa de la tesis "Los Procesos Colectivos en el Derecho Financiero y Tributario" (Publicado por Editorial Erreius en el año 2019). Es miembro activo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales y ha participado de diversos congresos y conferencias referidos a temas de actualidad en el área de su especialidad. Es actualmente profesor titular de la materia Finanzas Públicas y Derecho Financiero y Director del Instituto de Derecho Tributario en la Universidad Católica de Salta. También es profesor titular de la Maestría en Tributación de la Universidad de Buenos Aires en la materia "Procedimiento Tributario" y profesor de posgrado en otras universidades de la República Argentina. En el ejercicio profesional, asesora a empresas de los más diversos rubros en lo relativo a aspectos fiscales, societarios y comerciales. En materia impositiva tiene una importante experiencia en tributación nacional, provincial y municipal, con amplios conocimientos en el manejo de asuntos contencioso-administrativos y penal económico. Contacto: spespeche@gmail.com.

Fontana, María Florencia. Abogada graduada de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (UBA). Maestrando en Derecho Financiero y Derecho Tributario (UBA). Docente (UBA). Contacto: mfontana@derecho.uba.ar.

Gamberg, Guillermina. Abogada (UBA). Doctora en Derecho Fiscal, Facultad de Derecho de la UBA. Magister en Derecho Tributario, Universidad Austral. Docente de grado y posgrado en la

Facultad de Derecho de la UBA y en otras universidades nacionales y privadas. Secretaria de la Fiscalía de Primera Instancia n° 2 del fuero Contencioso Administrativo y Tributario de la CABA. Contacto: guillermina@gamberg.com.ar.

Gurbista, Gloria María. Abogada, Facultad de Derecho (UNLP, 2001). Maestría en Derecho y Economía, Universidad Torcuato Di Tella (UTDT). Socia del Estudio Jurídico Mitrani Caballero en el área de Derecho Tributario y Aduanero. Contacto: gloria.gurbista@mcolex.com.

Gutierrez, Lucas. Abogado (UNNE) - Especialista en Derecho Tributario (UBA, Facultad de Derecho) - Docente universitario - Autor y coautor de artículos de la especialidad tributaria - Socio del Estudio Lisicki, Litvin & Abelovich.

Karschenboim, Laura. Abogada egresada de la Universidad Católica Argentina. Inició su experiencia laboral en el año 2008 en estudios jurídicos en el Departamento de Derecho Tributario y en consultoras contables en el área de Contencioso Tributario. Es Diplomada en Derecho Procesal Constitucional, Derecho Constitucional Latinoamericano y Política, Derecho y Gestión Ambiental (Universidad Austral) y en Derecho y Gestión Municipal (Universidad de Mendoza). Es LL.M. candidate de la Universidad Austral con orientación en Derecho Constitucional (tesis en curso). Es profesora de grado y de posgrado. Cuenta con publicaciones en revistas y suplementos de diarios especializados en materia tributaria y procesal constitucional. Es disertante en materia de federalismo fiscal y procesos ante la Corte en materia tributaria. Es miembro de Profesores Republicanos y socia del Colegio de Abogados de la Ciudad de Buenos Aires. Es fundadora y editora de la página web "Doctrina de la Corte", https://laurakarschenboim.com.ar/, que cuenta con su podcast en Spotify.

Lema, Rodrigo. Argentino, abogado por la Universidad de Buenos Aires. Socio del estudio jurídico Bulit Goñi | Lema Abogados. Profesor de posgrado en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, en la Universidad Austral y en la Universidad Nacional del Comahue. Autor de diversos trabajos de la especialidad, expositor habitual y profesor invitado por diversas instituciones. Miembro activo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, ex coordinador de la Comisión de Tributos Locales y ex Secretario del Consejo Directivo de dicha institución. Contacto: rlema@bglabogados.com.ar.

Levinis, Pablo. Abogado (con orientación en Derecho Tributario) por la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (con Diploma de Honor). Cursó una Maestría en Derecho Tributario en la Escuela de Derecho de la Universidad Torcuato Di Tella. Es profesor de grado y de posgrado de materias referidas a las finanzas públicas y al derecho tributario. Contacto: pablo.levinis@gmail.com.

Miani, Gastón Armando. Abogado (UBA), Magíster en Derecho Penal (U. Austral), Diplomado en Derecho Aduanero (U. Austral), Posgrado en Derecho Tributario (UBA), Despachante de Aduana (ex AFIP), Posgrado en Prevención de Lavado de Activos (U. San Andrés), socio del Estudio Tavarone, Rovelli, Salim, Miani. Contacto: gaston.miani@tavarone.com

Mora, Alejandro Julián. Abogado (UBA) y Especialista en Derecho Tributario (UBA). Docente de grado de las materias "Finanzas Públicas y Derecho Tributario" de la Facultad de Derecho de la UBA y de la Facultad de Derecho de la UCA. Profesor de "Derecho Administrativo y Procesal Tributario" de la Maestría de Derecho Tributario y Financiero de la Facultad de Derecho de la UBA. Es socio de TCA Tanoira Cassagne. Contacto: amora@tca.com.ar.

Mujica, Eduardo Raúl. Abogado. Graduado con orientación en Derecho Tributario en la Universidad de Buenos Aires (UBA). Socio a cargo del Departamento de Derecho Tributario y Aduanero de Abeledo Gottheil Abogados. Se ha desempeñado como docente de la Cátedra de Teoría y Técnica Impositiva, de la Carrera de Administración de Empresa de la Universidad del Salvador y de la Cátedra de Impuestos II, de la Carrera de Administración de Empresa de la Universidad de Palermo. Ha ejercido cargos de Presidente, Director Académico, Miembro del Comité Académico, Director y Expositor en Congresos, Seminarios, Jornadas y Cursos especializados en materia fiscal a nivel nacional e internacional, tributación provincial y municipal, comercio exterior y derecho aduanero. Ha asesorado a diversas Cámaras empresarias. Coautor del libro "Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires comentado". Directora Fabiana H. Schafrik, Coordinador Juan José Albornoz. Editorial Jusbaires 2023. Autor de diversos artículos sobre su especialidad. Miembro Activo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF). Contacto: mujica@abeledogottheil.com.ar.

Nogueira Castellini, Nicolás. Abogado. Magíster en Derecho Tributario de la Universidad Torcuato Di Tella. Diplomado en Derecho Constitucional y en Derecho Procesal Constitucional en la Universidad Austral. Socio del Departamento de Impuesto del Estudio Bruchou & Funes de Rioja. Docente. Miembro de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Contacto: nicolas.nogueira.castellini@bruchoufunes.com.

Peris, Fernando. Abogado (UBA). Profesor en la Enseñanza Media y Superior en Ciencias Jurídicas (UBA). Maestrando en Derecho Tributario y Financiero (UBA). Profesor en carreras de grado y posgrado vinculadas a la materia tributaria. Director de Legales en Andersen. Autor de publicaciones, columnas de opinión y artículos de doctrina sobre la especialidad tributaria. Contacto: fperis@derecho.uba.ar.

Queirolo, Diana María. Abogada y Escribana UNLP. Especialista en Derecho Tributario por la Facultad de Derecho (UBA). Profesora Adjunta (int.) en la Facultad de Derecho (UBA). Docente de posgrado en distintas universidades del país. Integrante del grupo de investigación UBA.

Autora de diversas publicaciones en materia de Derecho Financiero y Tributario. Contacto: dianaqueirolo@derecho.uba.ar.

Sanchez Almeyra, Federico R. Abogado graduado de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (UBA). Especialista en Derecho Tributario por la Universidad Austral. Magíster en Derecho Tributario por la Universidad Austral. En la actualidad se desempeña profesionalmente en el Poder Judicial de la Provincia de Buenos Aires en el fuero contencioso administrativo, como Auxiliar Letrado del Juzgado en lo Contencioso Administrativo N°2 de San Isidro. Argentino. Contacto: federicosalmeyra@gmail.com.

Schafrik, Fabiana. Abogada, graduada de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires; Especialista en Derecho Tributario y Doctora en Derecho con orientación en Derecho Constitucional por la misma facultad y Universidad; Jueza de Cámara del fuero Contencioso Administrativo, Tributario y de Relaciones de Consumo y Ex Consejera del Consejo de la Magistratura de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en representación del estamento de los magistrados; Profesora Titular regular de"Finanzas Públicas y Derecho Tributario" y en la Maestría en Derecho Tributario y Financiero de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires y en otras Universidades del país. Contacto: schafrik@derecho.uba.ar.

Schmidt, Carolina. Abogada, Facultad de Derecho (UBA, 2021). Maestrando en Derecho Tributario en Universidad Torcuato Di Tella (UTDT). Asociada en Estudio Jurídico Mitrani Caballero en el área de Derecho Tributario y Aduanero. Contacto: carolinamschmidt@gmail.com.

Schurig, Harry. Abogado y Martillero Público. Obtuvo los títulos de Magíster en Finanzas Públicas (en la UNLaM, en el 2012) y de Magister en Magistratura (en la UBA, en el 2014). Es Especialista en Derecho Tributario (por la UBA, en el 2002), en Derecho Aduanero (en la UBA, en el 2012) y en Derecho Administrativo (en la UNLaM en el 2020). En actual cursado la Especialización en Derecho Constitucional (UBA) y la Especialización en Derecho Nuclear (UBA). Profesor de grado y posgrado en diversas universidades del medio, con distintos cargos, entre ellos Titular y Asociado. Integrante del Comité Académico de diversos posgrados de Derecho Tributario y de Derecho Aduanero. Miembro cofundador del Centro de Estudios sobre Gestión Pública y Responsabilidad – CGPyR y cofundador de la Academia Latinoamericana de Derecho Aduanero (ALDA). Conferencista y autor de numerosos artículos en revistas jurídicas. Contacto: schurig.universidades@gmail.com.

Sideris, Eugenio. Contador público (UBA). Abogado (UNLP). Especialización en Derecho Tributario Facultad de Derecho (UBA) Jefe de Trabajos Prácticos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario Facultad de Derecho (UBA) Ex Profesor Adjunto Interino Finanzas Públicas Facultad de Derecho (UBA) Ex Profesor Titular de Finanzas Públicas Facultad de Ciencias Económicas UCES (Sede Río Grande) Ex Profesor de Derecho Tributario Facultad de Derecho UCES (Sede Río Grande) Ex Profesor Titular de Teoría y Práctica Impositiva I y II Facultad de Ciencias

Económicas UCES (Sede Río Grande) Ex Profesor Adjunto de Economía General Carrera de Ingeniería Industrial Facultad de Ingeniería Universidad Tecnológica Nacional (Sede Río Grande) Ex Profesor de socio- economía Facultad de Derecho UCES (Sede Río Grande) Ex Profesor de Economía I y II Facultad de Ciencias Económicas UCES (Sede Río Grande). Contacto: eugeniosideris@gmail.com.

Tavarnie, María Victoria. Estudiante de la carrera de Abogacía con orientación en Derecho Tributario y Derecho Internacional Público, Facultad de Derecho (UBA). Paralegal en Estudio Jurídico Mitrani Caballero en el área de Derecho Tributario y Aduanero. Ayudante alumna en la materia "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", Facultad de Derecho (UBA). Contacto: tavernie427@est.derecho.uba.ar.

Urresti, Patricio E. Abogado (UBA). Especialista en Derecho Tributario (UBA). Docente de grado y de posgrado (UBA). Profesor de posgrado (UNLaM, UNTREF, UNMDP, UCA, entre otras). Ex Secretario Letrado de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Fiscal de Primera Instancia en el fuero CAyT de la CABA. Contacto: patriciourr@yahoo.com.ar.

Vaquero, Fernando M. Se graduó de abogado y contador en la Universidad de Buenos Aires, en 1999 y 2001, respectivamente. Es autor de libros, colaboraciones y artículos de su especialidad. Participa en numerosas conferencias y charlas sobre temas de tributación, y es miembro activo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales y de la International Fiscal Association. Contacto: fmv@marval.com.

Vergara, Sergio Daniel. Abogado, Universidad de Buenos Aires, 2010, especialista en impuestos, socio del departamento de derecho tributario y del departamento de derecho de la seguridad social, del Estudio Marval, O' Farrell & Mairal. Contacto: sdv@marval.com.

Vidal Quera, Gastón. Abogado, UBA, Especialista en Derecho Tributario UBA. Docente UBA "Procedimiento y procesos tributarios", docente de la Universidad de San Isidro ("Derecho Financiero y Tributario") y la Universidad de Palermo ("Finanzas Públicas y Derecho Tributario"). Contacto: gastonvidalquera@derecho.uba.ar.

Visus, Maximiliano. Doctorando en Derecho Fiscal por la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (UBA). Especialista en Derecho Tributario (Universidad Austral). Diplomado en Derecho Procesal Constitucional (Universidad Austral). Docente de grado (UBA). Contacto: maximilianovisus@gmail.com.

Yulan, Oscar Alberto. Abogado (1994, Facultad de Derecho - U.B.A.). Especialista en Derecho Tributario (2003, Facultad de Derecho – U.B.A.). Profesor Adjunto Interino de la materia Derecho Constitucional Económico (Facultad de Derecho – U.B.A.). Profesor Adjunto de la materia Finanzas Públicas y Derecho Tributario (Instituto Universitario de la Policía Federal Argentina – Carrera de Abogacía). Profesor invitado de la Escuela de Abogados del Estado de la Procuración del Tesoro de la Nación. Miembro del Instituto de Derecho Tributario del Colegio Público de la Abogacía de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Coautor del libro "Régimen Tributario Argentino" Editorial Abeledo Perrot, Bs. As. año 2010. Representante del Fisco Agencia de Recaudación y Control Aduanero – Dirección General Impositiva (ARCA-DGI). Contacto: oyulan@derecho.uba.ar.