



FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES

Trabajo de Integración Final de ABOGACIA

PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS EN LAS LEYES N° 11.683 (T.O. 1998 y sus
modificatorias) Y N° 10.397 (T.O. 2011 y sus modificatorias)

MOISES, Michelle Leonilda LU: 1050082

Correo electrónico: michellemoises@yahoo.com.ar

Carrera: Abogacía

Seminario de Practica Corporativa: turno noche

ABREVIATURAS

AFIP	Administración Federal de Ingresos Públicos
ARBA	Agencia de Recaudación Provincia de Buenos Aires
CF	Código Fiscal Provincial, Ley 10.397 (t.o. 2011 y sus modif.)
CN	Constitución Nacional
CC	Código Civil
CCPCN	Código Procesal, Civil y Comercial de la Nación
CSJN	Corte Suprema de Justicia de la Nación
DGI	Dirección General Impositiva
DGA	Dirección General Aduanera
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LPTr.	Ley de Procedimiento Tributario 11.683 (t.o 1998 y sus modif.)
RN	Resolución Normativa
TFN	Tribunal Fiscal de la Nación
t.o	Texto Ordenado

INDICE

INTRODUCCIÓN.....	5
1. PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE OFICIO.....	7
2. PROCEDIMIENTO ANTE AFIP.....	7
2.1. ESQUEMA I.....	8
3. PROCEDIMIENTO ANTE ARBA.....	9
3.1. ESQUEMA II.....	11
4. VIAS RECURSIVAS.....	11
4.1. ESQUEMA III.....	12
4.2. RECURSO DE RECONSIDERACIÓN O APELACIÓN.....	12
4.3. RECURSO DE RECONSIDERACIÓN.....	14
4.3.1. ESQUEMA IV.....	15
4.3.2. ESQUEMA V.....	17
4.4. RECURSO DE APELACIÓN ANTE EL TFN.....	17
4.5. RECURSO DE APELACIÓN ANTE EL DIRECTOR GENERAL.....	19
4.5.1. ESQUEMA VI.....	20
4.6. RECURSO ANTE ARBA.....	20
4.6.1. ESQUEMA VII.....	23
5. EXCEPCIONES EN RECURSO DE APELACIÓN.....	24
5.1. COMPETENCIA DEL TFN (ARTICULO 159 DE LA LPTr.).....	24
5.2. AFIP.....	25
5.3. ARBA.....	26
5.4. PROCEDIMIENTO DE APELACIÓN ANTE AFIP.....	27
5.4.1 APERTURA DE PRUEBA	27
5.4.2 PRODUCCIÓN DE PRUEBA.....	28
5.4.3 INFORMES.....	28
5.4.4 ALEGATO – VISTA DE LA CAUSA.....	28
5.4.5 MEDIDAS PARA MEJOR PROVEER.....	29
5.5. PROCEDIMIENTO DE APELACIÓN ANTE ARBA.....	29
5.5.1 MEDIDAS PARA MEJOR PROVEER.....	30
5.5.2 PRODUCCIÓN DE PRUEBA.....	30
5.5.3 DICTADO DE SENTENCIA.....	30
CONCLUSIÓN.....	31
BIBLIOGRAFÍA.....	33

ABSTRACT

Las Administraciones Recaudadoras de Impuestos, en pos de lograr su recaudación tributaria y destinarla a inversión de educación, viviendas y seguridad, entre otros, deben a través del procedimiento reglado, establecer los pasos a seguir tanto para la Administración como para el contribuyente para lograr dichos objetivos, sin que se vean perjudicados los derechos constitucionales y procesales a fin de evitar futuras nulidades de los actos administrativos y la pérdida de la recaudación.

Con la reforma del Régimen Penal Tributario del año 2011, Ley N° 24.769, actualmente Ley N° 26.735, se incorporó la denuncia penal por defraudación de gravámenes municipales y provinciales, además de los nacionales que ya se encontraban contemplados.

Los contribuyentes deben tener en cuenta que los procedimientos reglados por dichas Administraciones, quedan sujetos a la jurisdicción donde las mismas sean de aplicación, en nuestro caso la Administración Federal de Ingresos Públicos, a nivel nacional, mediante la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias) y la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, a nivel provincial, a través de la Ley N° 10.397 (t.o. 2011 y sus modificatorias), ya que como códigos de forma, tienen reglamentaciones, normativas aplicables y formas de proceder diferentes lo que el contribuyente debe tener en cuenta a la hora de presentar su defensa o descargo sobre los tributos que se le reclamen a nivel nacional o provincial.

INTRODUCCIÓN

En carácter de funcionaria de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, considero conveniente en el presente trabajo realizar un análisis comparado respecto a los procedimientos tributarios que se llevan a cabo en los dos organismos recaudadores más importantes, a nivel nacional conocido como la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) y a nivel provincial la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

Ambas administraciones tributarias fueron creadas con un fin denominado de “caja única” para unificar la recaudación fiscal, a través del pago de las obligaciones que realizan los contribuyentes o sujetos pasivos de la obligación tributaria, ya sea la recaudación tributaria (Impuestos, tasas y contribuciones), y los fondos que presupuestariamente luego se asignan a distintas partidas como ser: viviendas, educación, salud, trabajo entre otras.

En el momento que el sujeto pasivo del impuesto no ingresare o pagare los tributos que le correspondieren, surge la figura de la Defraudación Fiscal, definida por el Código Tributario de la Provincia de Buenos Aires en su artículo 98, como aquel quien mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquier forma de engaño induce al Fisco a error, del cual resulte, para sí o para un tercero, un enriquecimiento indebido a expensas del derecho de aquél a la percepción del tributo. La Defraudación Fiscal requiere la intención deliberada de dañar al fisco (elemento subjetivo), y la realización de determinados actos o maniobras tendientes a sustraerse, en todo o en parte, a la obligación de pagar tributos (elemento objetivo). Mientras que la ley N° 11.683 (t.o en 1998 y sus modif.) de Procedimiento Fiscal enumera en su artículo 47 una serie de presunciones de defraudación a modo orientativo para el juez administrativo, pero recordemos que en el Régimen Penal Tributario de la Ley N° 24.769 para hacer una denuncia por evasión debe haber probado la conducta tipificada como defraudación fiscal más la omisión impositiva de \$400.000 (cuatrocientos mil) pesos por período anual y por impuesto.

Con la reforma al Régimen Penal Tributario, del 28 de Diciembre de 2011, se incluyó la posibilidad de denunciar la evasión de gravámenes provinciales, por ello en este trabajo se expondrá el procedimiento y los plazos a los que tiene derecho el contribuyente para resolver su situación fiscal contando con las vías de defensa o recurso, para no caer en medidas tales como la confiscación, secuestro, detención de mercaderías, embargo y en el peor de los escenarios, en la privativa de libertad.

Analizar los procedimientos tributarios en las Leyes 11.683 (T.O 1998 y sus modificatorias) y 10.397 (T.O 2011 y sus modificatorias), serán mi objetivo general, mientras que indagar sobre las diferencias y similitudes, mi objetivo particular.

HIPÓTESIS

A lo largo de este trabajo tendré como hipótesis como dos organismos con un mismo fin, que no es otro más que la recaudación fiscal, tenderían a utilizar distintos plazos y procedimientos para lograr dicho objetivo, y las defensas que los contribuyentes pueden alegar a fin de que se respeten todos los derechos constitucionales y procesales.

1. Modos de Determinación. Procedimiento de Determinación de Oficio

La Determinación de Oficio como objeto de estudio, es la determinación que practica el fisco, que procede en los casos donde: el sujeto pasivo no presenta la declaración jurada o bien cuando la declaración jurada que hubiese presentado el sujeto pasivo sea inexacta o los datos que denuncie sean impugnados por no vincularse con la realidad económica del contribuyente. Además, la determinación de oficio como procedimiento administrativo reglado cuantificará la materia imponible que puede ser una ganancia o quebranto impositivo, siguiendo el Ente Fiscal el esquema procesal dispuesto a través de dos mecanismos que son: sobre base cierta y/o sobre base presunta; dicho proceso debe salvaguardar la garantía del debido proceso: derecho a ser oído, a ofrecer y producir prueba y a una resolución fundada.

Por lo tanto la causa de iniciar el procedimiento de determinación de la deuda, para el sujeto pasivo, así como las liquidaciones administrativas, mixta y de oficio corresponden los tres modos diferentes para la determinación de la obligación tributaria, determinados por las distintas normas vigentes.

2. Procedimiento ante la Administración Federal de Ingresos Públicos

La norma legal prescribe que cuando no se haya presentado o resulten impugnables la declaración jurada, la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante AFIP), procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo donde el responsable o sujeto pasivo podrá manifestar su disconformidad conforme el procedimiento reglado en el artículo 17 de la Ley N° 11.683 (t.o en 1998 y sus modif.) que se enuncia a continuación.

Este procedimiento se lleva a cabo a posteriori de la fiscalización de las operaciones alcanzados por los distintos gravámenes, y tras el rechazo al ajuste fiscal notificado en el procedimiento.

La Administración Federal de Ingresos Públicos indica el proceso de determinación de oficio en el artículo 17 de la Ley 11.683 (t.o 1998 y sus modif), en adelante LPTr.:

ARTICULO 17 - El procedimiento de determinación de oficio se iniciará, por el juez administrativo, con una vista al contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se formulen, proporcionando detallado fundamento de los mismos, para que en el término de 15 (quince) días, que podrá ser prorrogado por otro lapso igual y por única vez, formule por escrito su descargo y ofrezca o presente las pruebas que hagan a su derecho.

Evacuada la vista o transcurrido el término señalado, el juez administrativo dictará resolución fundada determinando el tributo e intimando el pago dentro del plazo de 15 (quince) días.

La determinación deberá contener lo adeudado en concepto de tributos y, en su caso, multa, con el interés resarcitorio y la actualización, cuando correspondiesen, calculados hasta la fecha que se indique en la misma, sin perjuicio de la prosecución del curso de los mismos, con arreglo a las normas legales y reglamentarias pertinentes.

En el supuesto que transcurriesen 90 (noventa) días desde la evacuación de la vista o del vencimiento del término establecido en el primer párrafo sin que se dictare la resolución, el contribuyente o responsable podrá requerir pronto despacho. Pasados 30 (treinta) días de tal requerimiento sin que la resolución fuere dictada, caducará el procedimiento, sin perjuicio de la validez de las actuaciones administrativas realizadas, y el Fisco podrá iniciar -por una única vez- un nuevo proceso de determinación de oficio, previa autorización del titular de la Administración Federal de Ingresos Públicos, de lo que se dará conocimiento dentro del término de 30 (treinta) días al Organismo que ejerce superintendencia sobre la Administración Federal, con expresión de las razones que motivaron el evento y las medidas adoptadas en el orden interno.

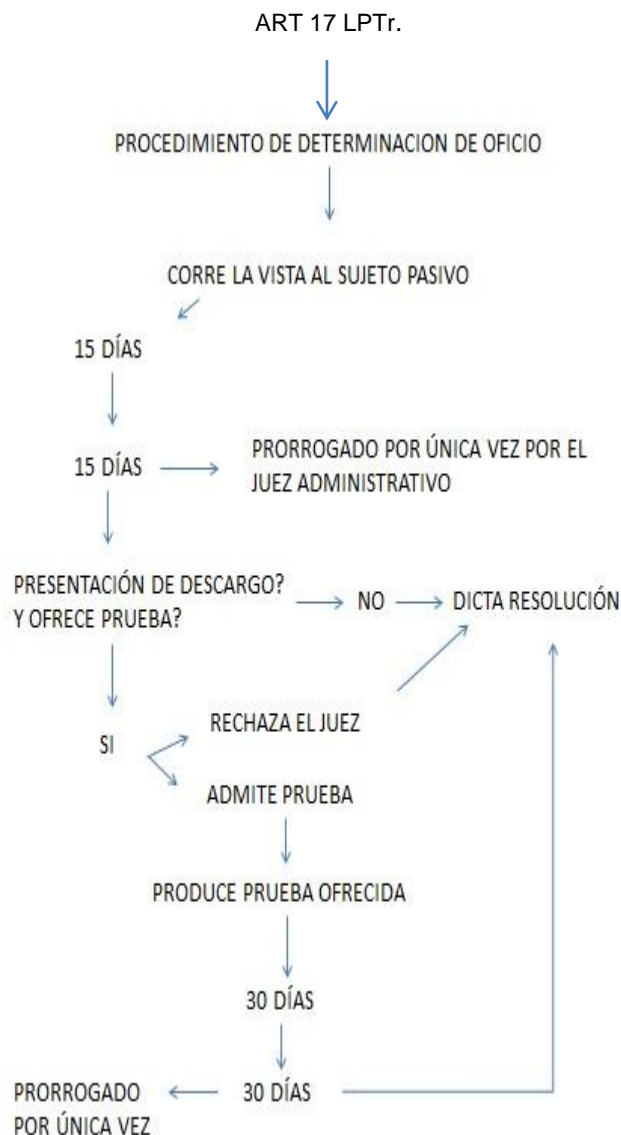
El procedimiento del presente artículo deberá ser cumplido también respecto de aquellos en quienes se quiera efectivizar la responsabilidad solidaria del artículo 8°.

Cuando la disconformidad respecto de las liquidaciones practicadas por la AFIP se limite a errores de cálculo, se resolverá sin sustanciación. Si la disconformidad se refiere a cuestiones conceptuales, deberá dilucidarse a través de la determinación de oficio.

No será necesario dictar resolución determinando de oficio la obligación tributaria si -antes de ese acto- prestase el responsable su conformidad con las impugnaciones o cargos formulados, la que surtirá entonces los efectos de una declaración jurada para el responsable y de una determinación de oficio para el Fisco.

Cuando los agentes de retención o percepción -habiendo practicado la retención o percepción correspondiente- hubieran presentado declaraciones juradas determinativas o informativas de su situación frente al gravamen de que se trate o, alternativamente, la Administración Federal de Ingresos Públicos, constatare la retención o percepción practicada a través de los pertinentes certificados, no procederá la aplicación del procedimiento previsto en los artículos 16 y siguientes de esta ley, bastando la simple intimación de las sumas reclamadas.

2.1 Esquema I



Elaboración propia, fuente Ley de Procedimientos 11.683 (t.o 1998 y sus modif.)

3. Procedimiento ante la Agencia de Recaudación Provincia de Buenos Aires

La Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, en adelante ARBA, indica en su artículo 44 del Código Fiscal Provincial, N° 10.397 (t.o 2011 y sus modificatorias), en adelante CF, que dicha Autoridad de Aplicación, y siendo más específicos, el Departamento de Fiscalización, podrá verificar las declaraciones juradas y los datos que el contribuyente o responsable hubiere aportado para las liquidaciones administrativas, a fin de comprobar su exactitud. Cuando el contribuyente o responsable no hubiere presentado declaración jurada o la misma resultare inexacta, por falsedad o error en los datos o errónea aplicación de las normas fiscales o en el caso de las liquidaciones

administrativas previstas en el artículo 42 del mismo código. La autoridad de aplicación determinará de oficio la obligación fiscal, sobre base cierta o presunta.

ARBA utilizará para la definición del procedimiento de determinación de oficio el artículo 112 del CF no alejándose del concepto interpuesto por la AFIP y agrega que tanto en el procedimiento de determinación de oficio como en los sumarios, se disponga las medidas para mejor proveer dentro del plazo que sea menester para su producción.

El monto de las obligaciones tributarias de los contribuyentes y demás responsables cuando ella no sea declarada o las declaraciones juradas presentados por los contribuyentes sean impugnables por no ajustarse a derecho, será establecido por la Autoridad de Aplicación a través del procedimiento de determinación de oficio, según artículo 112 del CF.

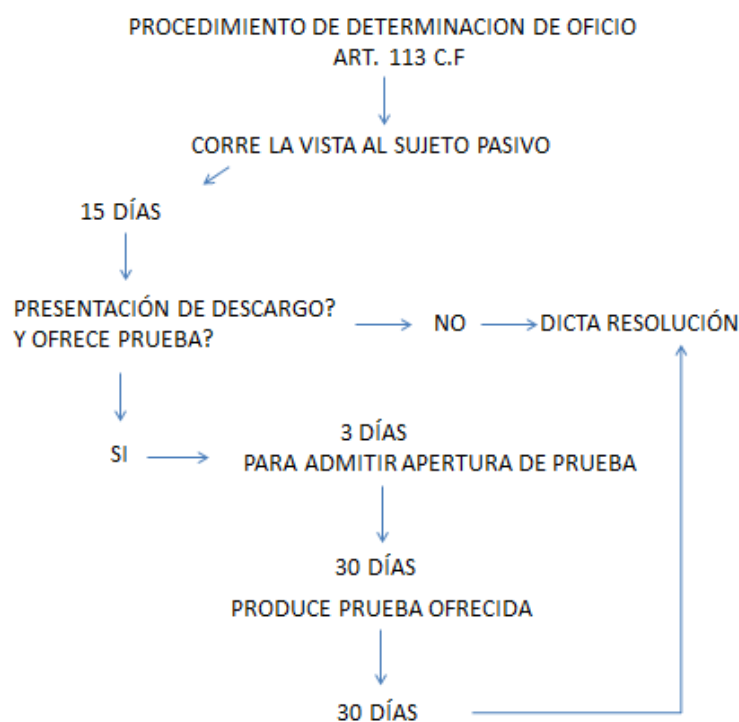
El artículo a continuación explicita el procedimiento llevado a cabo por el Organismo Fiscalizador Provincial:

ARTÍCULO 113. El procedimiento de determinación de oficio se iniciará mediante una resolución en la que, luego de indicar el nombre, número de inscripción en el gravamen y el domicilio fiscal del sujeto pasivo, se deberán consignar los períodos impositivos cuestionados, las causas del ajuste practicado, el monto del gravamen no ingresado y las normas aplicables. A fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 21 y 24 de este cuerpo legal, también se dará intervención en el procedimiento determinativo y, en su caso sumarial, a quienes administren o integren los órganos de administración de los contribuyentes, y demás responsables, a efectos de que puedan aportar su descargo y ofrecer las pruebas respectivas. De ella se dará vista al contribuyente o responsable, por el improrrogable término de 15 (quince) días, para que se formule el descargo por escrito, acompañando conjuntamente la prueba documental, y se ofrezcan todos los restantes medios probatorios que avalen el proceder del administrado, ante la autoridad que lleva adelante el procedimiento. El citado descargo deberá ser presentado en la dependencia y en el domicilio que a los efectos del procedimiento se establezca en la resolución. De resultar procedente, se abrirá la causa a prueba en el término de 3 (tres) días de presentado el descargo, disponiéndose la producción de la prueba ofrecida, carga procesal que pesará sobre el contribuyente o responsable y que deberá cumplimentar en el término de 30 (treinta) días, desde la notificación de su admisión por la Autoridad de Aplicación. La Autoridad de Aplicación deberá dictar resolución determinativa de las obligaciones fiscales en el plazo de 30 (treinta) días a contar desde el vencimiento del período probatorio o desde la presentación del descargo si no existiera ofrecimiento de pruebas o desde la fecha de vencimiento para formular descargo cuando éste no se hubiera presentado, la causa sea de puro derecho o la prueba ofrecida improcedente. En caso que hubiere mérito para la

instrucción de un sumario por infracción a los artículos 61 o 62, deberá estarse a lo dispuesto en el artículo 69. Se entiende facultada la Autoridad de Aplicación para que, tanto en el procedimiento de determinación de oficio como en los sumarios, disponga medidas para mejor proveer cuando así lo estime pertinente y por el plazo que sea menester para su producción.

Cuando la disconformidad, respecto de las resoluciones dictadas por la Autoridad de Aplicación se limite a errores de cálculo, la causa se resolverá sin sustanciación. No será necesario dictar resolución determinando de oficio las obligaciones fiscales si, con anterioridad a dicho acto, el contribuyente o responsable, o su representante debidamente habilitado para ello, presta conformidad al ajuste practicado, o en la medida que se la preste parcialmente y por la parte conformada. Esta conformidad, total o parcial, al ajuste practicado tendrá los efectos de una declaración jurada que se podrá ejecutar en los términos del artículo 104 inciso c).

3.2 Esquema II



Elaboración propia, fuente Código Fiscal 10.397 (t.o 2011 y sus modif.)

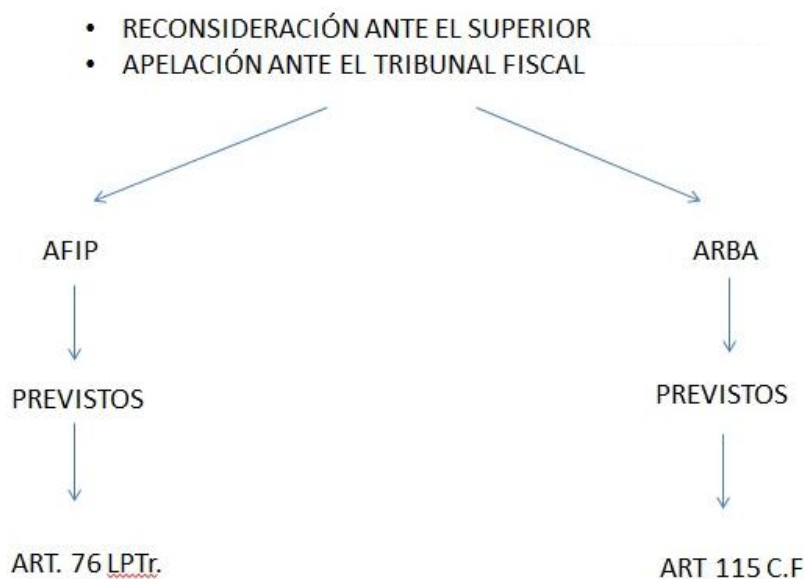
4. Vías Recursivas

Luego de dictada la Resolución determinativa de oficio, en cual se determina el impuesto y sus accesorios para aplicar la correspondiente sanción, en el campo de la LPTr.

existe un sumario previo dispuesto en el artículo 70 que es importante para definir si existió culpa o dolo. El contribuyente a partir de la notificación de la determinación de oficio cuenta con los siguientes recursos para garantizar el debido proceso que son: Recurso de Reconsideración ante el Superior o Apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación. De no interponer recurso alguno la determinación quedará firme dentro del plazo de los 15 días que cita la misma resolución notificada.

La relevancia de las vías recursivas surge a través del fallo: “Fernández Arias c/ Poggio”¹ donde se resuelve la necesidad que las resoluciones de los órganos jurisdiccionales administrativos debían quedar sujetas a control judicial suficiente. También se concreta la nueva garantía constitucional de la doble instancia, de los pactos con jerarquía constitucional como el Pacto de José de Costa Rica que explicita en su artículo 8 inc. h), el “derecho de recurrir el fallo ante el juez o tribunal superior”. Es decir que la importancia reside en que el control judicial suficiente asegurara la revisión por un órgano ajeno al recaudador que, se entiende, lo hará en forma imparcial e independiente. Esta garantía se encuentra respaldada en el artículo 75 de la Constitución Nacional.

4.1 Esquema III



Elaboración propia, fuente Ley de Procedimientos 11.683 (t.o 1998 y sus modif.) y Código Fiscal 10.397 (t.o 2011 y sus modif.)

4.2 Recurso de Reconsideración o de Apelación (Art 76 LPTr)

¹ CSJN, “Fernando Arias c/ POGGIO”, 19/09/1960

La LPTr. dispone en el artículo que se transcribe a continuación, el procedimiento recursivo que podrá interponer el sujeto pasivo o sus representantes frente a las excepciones y/o pruebas que desee aportar frente al rechazo, por inconducentes, superfluas o dilatorias además de un análisis de la determinación cuantitativa de la deuda fiscal.

ARTICULO 76 - Contra las resoluciones que impongan sanciones o determinen los tributos y accesorios en forma cierta o presuntiva, o se dicten en reclamos por repetición de tributos en los casos autorizados por el artículo 81, los infractores o responsables podrán interponer -a su opción- dentro de los 15 (quince) días de notificados, los siguientes recursos:

a) Recurso de reconsideración para ante el superior.

b) Recurso de apelación para ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION competente, cuando fuere viable.

El recurso del inciso a) se interpondrá ante la misma autoridad que dictó la resolución recurrida, mediante presentación directa de escrito o por entrega al correo en carta certificada con aviso de retorno; y el recurso del inciso b) se comunicará a ella por los mismos medios.

El recurso del inciso b) no será procedente respecto de las liquidaciones de anticipos y otros pagos a cuenta, sus actualizaciones e intereses. Asimismo no será utilizable esa vía recursiva en las liquidaciones de actualizaciones e intereses cuando simultáneamente no se discuta la procedencia del gravamen.

Este artículo contiene los recursos que se pueden interponer contra los actos administrativos dictados por los jueces administrativos. En efecto los contribuyentes o responsables tendrán a su disposición dos vías recursivas, opcionales y excluyentes, ellos son: el recurso de reconsideración que se presenta por mesa de entrada para ser resuelto por el Superior o el recurso de apelación que se interpone ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

Así el contribuyente tendrá la posibilidad de elegir uno u otro remedio procesal para impugnar el acto administrativo que entiende afecta su derecho objetivo (deuda tributaria) y subjetivo (multa aplicada)²; pero luego de la elección de la vía recursiva y la debida interposición ante el órgano correspondiente, ya no podrá inclinarse por el otro recurso.

En cuanto al plazo para interponer el recurso de que se trate, el mismo es de 15 (quince) días hábiles administrativos improrrogables, debiéndose contar a partir del día siguiente al de la notificación del acto que se recurre; vencido el mismo y no interpuesto ninguno de los recursos previstos en la norma, la resolución se tendrá por firme es decir pasa en autoridad de cosa juzgada administrativa.

² CSJN, "Bigano, Víctor", 25/10/1957

Además entiendo conveniente resaltar que la interposición de cualquiera de los recursos citados suspende la ejecutoriedad de la decisión fiscal. La citada suspensión significa la no aplicación del principio “solve et repete” en esa instancia, salvo resolución a favor del fisco.

Recordemos que el Tribunal Fiscal de la Nación, más allá de depender del poder ejecutivo nacional, tiene facultades de decisión independientes como el poder judicial nacional, además de tratarse de un tribunal especializado en la materia.

4.3 Recurso de Reconsideración ante el Superior (Art. 76 LPTr. 11.683)

Algunos responsables o contribuyentes ateniéndose a cuestiones de índole económicas plantean la defensa a través del recurso de reconsideración, donde sin salir de la vía administrativa el funcionario público que decide la situación litigiosa, actuando como juez y parte, quedando igualmente liberado a posteriori a acudir a la vía judicial a través de la apelación del acto administrativo por aplicación del artículo 15 a 23 de la Ley de Procedimientos Administrativos N° 19.549 sin efecto suspensivo, salvo que se lo solicite al juez al momento de interponer la misma, porque no se respeta el derecho a defensa en juicio.

El recurso de reconsideración constituye un remedio procesal previsto por la ley de rito para el ámbito administrativo, cuya interposición tiene por objeto que, a instancias del contribuyente o su responsable, el Fisco efectúe una revisión del acto atacado, por medio de un funcionario con jerarquía superior a la de quien dictó la resolución recurrida.

El recurso bajo análisis debe interponerse ante la misma autoridad que dictó el acto en cuestión, pero que no debe ser resuelto por el propio firmante del acto sino por su superior.

Este recurso podrá deducirse contra:

- Resoluciones que determinen tributos y accesorios en forma cierta o presunta
- Resoluciones que impongan sanciones; y
- Resoluciones que denieguen reclamos de repetición en los casos de autorizados por el artículo 81 de la LPTr.

El recurso de reconsideración debe ser interpuesto por escrito, dentro del plazo perentorio de 15 (quince) días hábiles, ante la misma autoridad que dictó el acto recurrido. La presentación tiene que formalizarse de manera directa o por correo en carta certificada con aviso de retorno.

Presentando el escrito, se lo eleva al superior jerárquico, quien determinará la admisibilidad, sustanciación y diligenciamiento de la prueba ofrecida. Con respecto a la

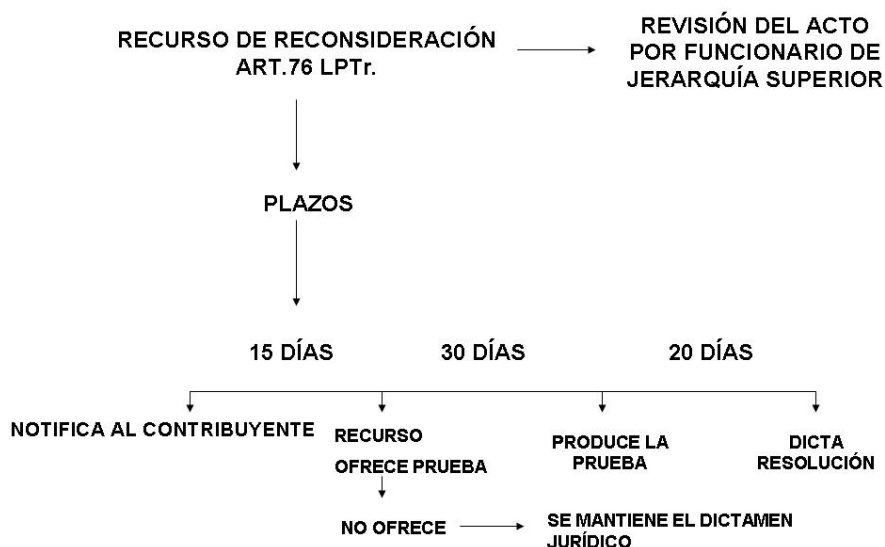
validez de la presentación del recurso de reconsideración dentro del plazo de las 2 (dos) primeras horas del día inmediato siguiente al de su vencimiento, más conocido como el plazo de gracia, que el Organismo Fiscal ha manifestado hace mucho tiempo la validez de la presentación .

La Agencia de Recaudación Provincial a través de su Resolución Normativa N° 069/11 dispuso que el plazo de gracia será de 4 (cuatro) horas desde la apertura de atención al público (8:30 a 12.30) para presentar el recurso de reconsideración.

En los casos en que el contribuyente o responsable no la produjera dentro de dicho lapso, el juez administrativo podrá resolver prescindiendo de ella, pero debe dejar probado que no violentó el derecho a defensa del sujeto pasivo, ya que la resolución se consideraría nula.

Asimismo, el juez administrativo está facultado para disponer –en cualquier momento del proceso- todas las verificaciones, controles y demás probanzas que, como medidas para mejor proveer, considere necesarias para establecer la real situación de los hechos. Por último adelantamos que, tal como lo preceptúa el artículo 80 de la LPTr. 11.683, dentro de los 20 (veinte) días hábiles, contados desde la fecha de interposición del recurso, el juez administrativo debe dictar resolución fundada y notificarla al interesado en la forma prevista por el artículo.

4.3.1 Esquema IV



Elaboración propia, fuente Ley de Procedimientos 11.683 (t.o 1998 y sus modif.).

El artículo 76 afirma junto con el artículo 79 de la LPTr. su efecto suspensivo. Este último expresa que si en el término señalado en el artículo 76 no se interpusiere alguno

de los recursos autorizados, las resoluciones se tendrán por firmes; a contrario sensu, de interponerse este remedio procesal, el acto administrativo no se encuentra firme, y por lo tanto, no será ejecutable hasta la decisión respectiva. Pero no sale de la vía administrativa y el juez administrativo como sostiene la doctrina es juez y parte, porque no deja de ser empleado del organismo, entonces el contribuyente podrá apelar al Tribunal Fiscal donde el Juez revisará como órgano ajeno al recaudador de manera imparcial e independiente.

Con respecto a los actos administrativos que imponen multas, y que resultan impugnables mediante el recurso de reconsideración ante el superior, la norma que establece el efecto suspensivo del recurso del artículo 51 de la LPTr., atento a que prevé que las multas deberán ser satisfechas por los responsables una vez que haya culminado la discusión administrativa y judicial sobre ellas.

Sin embargo por vía de la acción de amparo ha sido declarada la inconstitucionalidad de los artículos 77 y 78 de la LPTr., en cuanto establecieron el efecto devolutivo de la apelación ante la Justicia de la sanción de clausura. La Corte Suprema avaló el criterio relativo a esa inconstitucionalidad al declarar improcedente el recurso extraordinario deducido por el Fisco Nacional³, afirmando que nadie puede ser penado sin juicio previo, por lo tanto la interposición del recurso debe entenderse con efecto suspensivo en materia sancionatoria.

El artículo 80 de la LPTr. agrega que el juez administrativo cuenta con 20 (veinte) días hábiles administrativos para dictar resolución fundada, contando desde la fecha de interposición, debiendo notificarla al interesado en la forma prevista según el artículo 100 de la ley de rito.

Ahora bien, ante la hipótesis de que transcurrieran los referidos 20 (veinte) días sin que hubiere resolución el sujeto pasivo o sus representantes tienen derecho a interponer un pedido de pronto despacho para que luego de transcurrido el lapso de 30 (treinta) días hábiles previsto en esta última norma, recién ahí considerar denegado el recurso.⁴

La resolución denegatoria de un recurso de reconsideración que confirme una determinación de tributos y accesorios, implica que la resolución queda firme, en consecuencia, el Ente Recaudador podrá iniciar la ejecución fiscal. El sujeto pasivo podrá pagar el importe determinado por el Fisco e impugnar luego la resolución administrativa mediante el ejercicio de la acción de repetición.

³ CSJN, "Lapiduz, Enrique c/ DGI", 28/04/98

⁴ MUÑOZ (h.), Ricardo Alberto. "El retraso del acto administrativo tributario y los mecanismos para hacer cesar la mora de la autoridad recaudatoria", 2010 (julio).

Cabe mencionar que una obligación solo quedará firme, ante el silencio del contribuyente, o vencidos los plazos para interponer el recurso, o ante la confirmación de la determinación de oficio

Si se tratara, en cambio, de una resolución administrativa que imponga sanciones o denieguen un reclamo de repetición, el recurso de reconsideración deducido y resuelto desfavorablemente para el sujeto pasivo podrá recurrirse sin previo pago (dentro de los 15 días hábiles de notificada la resolución administrativa en cuestión) ante el juez de primera instancia. Toda vez que para la aplicación de penalidades debe garantizarse la posibilidad de ocurrir previamente a las instancias judiciales disponibles, de acuerdo con lo preceptuado por el artículo 18 de la Constitución Nacional (de ahora en más: C.N).

4.3.2 Esquema V



Elaboración propia, fuente Ley de Procedimientos 11.683 (t.o 1998 y sus modif.)

4.4 Recursos de Apelación ante el TFN (Art. 165 LPTr.)

Esta vía recursiva prevista en la norma legal puede ser interpuesta en defensa del contribuyente por parte de su representante legal o el impositivo, ya que rige el principio del informalismo, por supuesto que en la medida que el Tribunal Fiscal de la Nación posea la competencia que se enuncia en el artículo 159 de la LPTr.:

ARTICULO 159. El TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION será competente para conocer:

a) De los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que determinen tributos y sus accesorios, en forma cierta o presuntiva, o ajusten quebrantos, por un importe superior a pesos veinticinco mil (\$ 25.000) o pesos cincuenta mil (\$ 50.000), respectivamente.

b) De los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que, impongan multas superiores a pesos veinticinco mil (\$ 25.000) 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, y de las demandas por repetición que, por las mismas materias, se entablen directamente ante el Tribunal Fiscal de la Nación. En todos los casos siempre que se trate de importes superiores a pesos veinticinco mil (\$ 25.000).

d) De los recursos por retardo en la resolución de las causas radicadas ante la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, en los casos contemplados en el segundo párrafo del art. 81.

e) Del recurso de amparo a que se refieren los arts. 182 y 183.

f) En materia aduanera, el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION será competente para conocer de los recursos y demandas contra resoluciones de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS que determinen derechos, gravámenes, recargos y sus accesorios o ingresos a la renta aduanera a cargo de los particulares y/o apliquen sanciones -excepto en las causas de contrabando-; del recurso de amparo de los contribuyentes y terceros y los reclamos y demandas de repetición de derechos, gravámenes, accesorios y recargos recaudados por la ADMINISTRACION FEDERAL como también de los recursos a que ellos den lugar.

Tiene expreso efecto suspensivo de la intimación de pago y del curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales. La presentación tendrá lugar dentro de los 15 (quince) días hábiles administrativos de notificado el contribuyente de la Resolución fundada.

El artículo 166 de la LPTr. establece que el recurso se interpondrá por escrito ante la mesa de entrada del TFN, o en la dependencia que corresponda cuando el responsable se halle radicado en el interior del país, que actuará como mesa de entrada. Tal circunstancia deberá ser comunicada por el recurrente a la DGI o a la DGA dependiente de la AFIP, en su caso, dentro del mismo plazo y bajo apercibimiento de lo dispuesto en el artículo 39 (sanción formal de multa).

En el recurso interpuesto el apelante deberá expresar todos sus agravios, oponer excepciones, ofrecer la prueba y acompañar la instrumental que haga a su derecho. Salvo en materia de sanciones y sin perjuicio de las facultades establecidas en los artículos 164 y 177 de la LPTr., no se podrá ofrecer la prueba que no hubiera sido ofrecida en el correspondiente procedimiento ante la DGI, con excepción de la prueba sobre hechos nuevos o la necesaria para reputar el resultado de medidas para mejor

proveer dispuestas en sede administrativa, o cuando la prueba ofrecida hubiera sido rechazada por inconducente, superflua o dilatoria en la resolución notificada.

Los requisitos de forma y condiciones a que deberán ajustarse los actos precitados serán establecidos en el reglamento del TFN.

Al momento de la interposición del recurso por escrito, deben especificarse distintas cuestiones:

La naturaleza del recurso o demanda

- El impuesto en litigio
- Nombre, cuit, y los domicilios (fiscal, real y constituido)
- Nombre y domicilios constituidos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de los representantes y patrocinantes, salvo en los casos que no exista patrocinio.
- Exposición de los hechos, la resolución cuestionada como también en número de expediente y las pruebas que se ofrezcan.
- Las excepciones (que serán analizadas mas adelante)

4.5 Recurso de Apelación ante el Director General

El Recurso de Apelación que tiene su origen en el artículo 74 del Decreto 1397/79, complementa la función del Director General a través del Decreto 618/97.

Este recurso se interpone contra aquellos actos administrativos para los cuales ni la ley referida ni su reglamentación haya previsto un procedimiento especial. Las liquidaciones de anticipos y otros pagos a cuenta, sus intereses y las actualizaciones respectivas, los intereses resarcitorios (anunciadas en el artículo 37 y 52 respectivamente de la LPTr. 11.683, y las liquidaciones administrativas de actualización, son ejemplos de actos sin procedimiento particular.

Se debe presentar ante al funcionario que dictó el referido acto dentro de los 15 (quince) días hábiles administrativos de notificado aquél. Numerosas han sido las críticas contra la creación de este recurso por vía reglamentaria, llegándose a afirmar, incluso, su inconstitucionalidad.

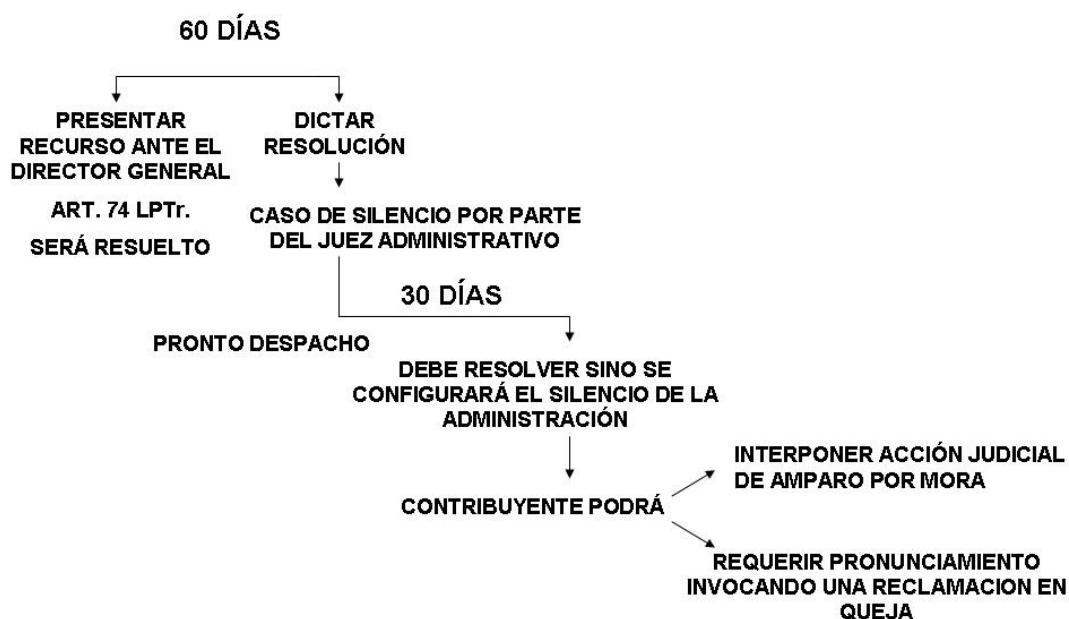
Deberá ser resuelto dentro del plazo de 60 (sesenta) días hábiles desde la fecha de su presentación. Si vencido el término antes mencionado, el juez administrativo interviniente no hubiese emitido la resolución correspondiente, el contribuyente podrá requerir el pronto despacho, mediante la presentación del escrito respectivo, y si transcurrieren otros 30 (treinta) días sin producirse dicha resolución, se considerará que se ha configurado el silencio de la Administración, pudiendo impugnarse el acto por vía judicial.

La interposición del recurso no suspende la eventual ejecución del pertinente acto administrativo. El artículo 12 de la ley 19.549 de procedimientos administrativos, establece que los actos administrativos, gozan de presunción de legitimidad y tienen fuerza ejecutoria.

El contribuyente podrá pedir la suspensión de la vía ejecutiva por medio de la tramitación de una medida cautelar conocida como medida de no innovar que a pedido de parte y mediante resolución fundada, suspende la ejecución por razones de interés público o bien para evitar perjuicios graves al interesado o cuando se alegase una nulidad absoluta, la que no obstaría ni entorpecería la recaudación pues estaría sujeta a la celebridad con que el Ente Fiscal resuelva el recurso según lo interpuesto por el artículo 12 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

Sin embargo cabe aclarar que no es una vía recursiva frente a determinaciones de oficio impositivas, porque en el caso de los intereses resarcitorios y las multas materiales las mismas se incluyen en la resolución que se notifica al contribuyente o su representante en el domicilio fiscal, pudiendo apelar la misma por cualquiera de las vías recursivas dispuestas en el artículo 76 de la LPTr.

4.5.1 Esquema VI



Elaboración propia, Decreto 1397/79

4.6 Recursos ante la Agencia de Recaudación Provincia de Buenos Aires (Art. 115 C.F)

Contra las resoluciones de la Autoridad de Aplicación (Arba), que determinen gravámenes, impongan multas, liquiden intereses, rechacen repeticiones de impuestos o denieguen exenciones, el contribuyente o responsable podrá interponer dentro de los 15

(quince) días hábiles administrativos de notificado, en forma excluyente, uno de los siguientes recursos:

a) Reconsideración ante la Autoridad de Aplicación.

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

Este artículo comparte lo impuesto por el artículo 76 de la LPTr., Sobre las dos vías mutuamente excluyentes para la defensa o revisión del contribuyente o sujeto pasivo de la obligación, aunque el artículo 115 del Código Fiscal advierte como condición objetiva para acceder a la Apelación ante el Tribunal Fiscal, cumplir con un monto mínimo de \$ 50.000 (cincuenta mil) pesos, caso contrario, quedará la Reconsideración como única vía de recurso posible. En el supuesto que la resolución determine y sancione en forma conjunta, el monto a considerar para abrir la competencia del Tribunal será el de la suma de ambos conceptos (la multa aplicada y el gravamen intentado repetir). Deseo destacar que no serán computables, a los efectos de este artículo, los recargos e intereses previstos en este Código Fiscal. Cuando no haya determinación de monto subsistirá la opción del recurso de reconsideración ante la Autoridad de Aplicación o el de apelación ante el Tribunal Fiscal.

De no manifestarse en forma expresa que se recurre por reconsideración, se entenderá que el contribuyente ha optado por el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de darse las condiciones del monto mínimo establecido.

La interposición de los recursos de reconsideración ante la Autoridad de Aplicación o de apelación ante el Tribunal Fiscal, suspende la obligación de pago, pero no interrumpe el curso de los intereses previstos en el artículo 96 cuya tasa será establecida por el Poder Ejecutivo a través de la Agencia Recaudadora Provincial, la que podrá determinar, asimismo, la forma en que dicho interés anual será prorrateado en cada período mensual. La Resolución Normativa 061/12 establece los intereses a los que hace mención el artículo antes mencionado:

1. Uno por ciento (1%) mensual, no acumulativo, para los siguientes conceptos: Demandas de repetición de tributos y sus accesorios.

2. Tres por ciento (3%) mensual, no acumulativo, para los siguientes conceptos: Falta de pago de obligaciones fiscales de contribuyentes y responsables provenientes de los impuestos sobre los Ingresos Brutos, de Sellos, Inmobiliario, a los Automotores y Embarcaciones Deportivas o de Recreación, a la Transmisión Gratuita de Bienes, a la Venta de Energía Eléctrica (artículo 72 bis de la Ley N° 11.769) y Tasas Retributivas de Servicios Administrativos y Judiciales; anticipos, retenciones, percepciones, demás pagos a cuenta y

multas, desde sus respectivos vencimientos y hasta la fecha de pago, con excepción de lo establecido por el inciso siguiente.

3. Cuatro por ciento (4%) mensual, no acumulativo, para los siguientes conceptos: Cobros por vía de apremio de los conceptos adeudados por los contribuyentes y responsables, detallados en el inciso anterior, desde la fecha de interposición de la demanda y hasta el efectivo pago.

Una vez elegida la vía de recurso que el contribuyente estime adecuado, deberá presentarlo ante la Autoridad de Aplicación, en la dependencia y en el domicilio que a los efectos del procedimiento se establezcan en la resolución impugnada. En caso que la Autoridad de Aplicación no haya determinado domicilio el recurso deberá ser presentado ante la dependencia que dictó la resolución recurrida. Con el recurso deberá acompañarse la prueba documental y ofrecerse todas las demás que el recurrente intentare valerse. No podrán ofrecerse otros medios probatorios que los ofrecidos durante el procedimiento de determinación de oficio, salvo que se refieran a hechos nuevos o estén vinculados con la legalidad del procedimiento determinativo o de la resolución recurrida. El juez administrativo podrá rechazar los medios de prueba de considerarse improcedentes, superfluos o meramente dilatorios.

La interposición de los recursos de Reconsideración ante la Autoridad de Aplicación o la Apelación ante el Tribunal Fiscal, al igual que la ley de procedimientos tendrá efectos suspensivos, es decir, que se suspende la obligación de pago hasta tener una resolución firme, aunque no se suspenderá el curso de los intereses previsto en el artículo 96 similar a lo que ocurre con el artículo 37 de la LPTr.:

*El artículo 118 del CF establece que **interpuesto el recurso de reconsideración, las actuaciones deberán remitirse, en el término de 5 (cinco) días hábiles administrativos contados desde su presentación, al superior jerárquico facultado para su sustanciación. El recurso de reconsideración deberá ser resuelto en el término de 60 (sesenta) días de recibido, si no se ofreciese una ampliación de la prueba producida en la etapa previa de determinación de oficio y eventual instrucción de sumario y requerirá informe previo emanado de las áreas con competencia técnica legal de la Autoridad de Aplicación. De resultar pertinente la ampliación de prueba ofrecida, ella deberá producirse en el término de 20 (veinte) días de notificada su admisión por el funcionario a cargo de la tramitación del recurso.** Según lo establecido por la Ley de Procedimientos Administrativos 7647/70 en su artículo 73: **Si los interesados lo solicitan antes de su vencimiento, la autoridad administrativa interviniente podrá conceder una prórroga de los plazos establecidos en esta ley o en otras disposiciones administrativas, siempre que con ello no se perjudiquen derechos de terceros.***

4.6.1 Esquema VII



Elaboración propia, fuente Código Fiscal 10.397 (t.o 2011 y sus modif.)

La resolución dictada por la Autoridad de Aplicación en los recursos de reconsideración quedará firme con la notificación de la misma, quedando a salvo tanto el derecho del contribuyente de acudir ante la Justicia, como el derecho del Fiscal de Estado a manifestar oposición en idéntica forma. Será requisito de admisibilidad de la demanda el previo pago del importe de la deuda en el concepto de los impuestos cuestionados. No alcanza esta exigencia al importe adeudado por multas o sanciones. Aquí se observa la primer diferencia porque el contribuyente no tiene efecto suspensivo, aunque podría acudir a la justicia a través de la impugnación de la deuda interponiendo la medida cautelar de no innovar, para suspender el pago si estamos en presencia de importes muy relevantes.

El recurso de apelación deberá interponerse por escrito, expresando punto por punto los agravios que cause al apelante la resolución recurrida. El recurrente deberá además constituir domicilio en la ciudad de La Plata y ser representado o patrocinado por abogado o contador público matriculado en la provincia de Buenos Aires según lo interpuesto en el artículo.

El Artículo 121 del CF afirma que una vez *presentado el recurso de apelación ante la Autoridad de Aplicación, ésta lo remitirá al Tribunal Fiscal de Apelación en el término de 5 (cinco) días hábiles administrativos contados desde la interposición del recurso, conjuntamente con las actuaciones administrativas que se relacionen con él. Recibidas las actuaciones por el citado Tribunal, el mismo verificará la existencia de defectos formales en la presentación, intimando de corresponder al contribuyente, representante, apoderado o patrocinante a su subsanación en el plazo de 10 (diez) días, bajo apercibimiento de declarar firme la resolución recurrida. Si se verificara el incumplimiento de lo intimado dentro del plazo indicado en el párrafo anterior, o se tratara de defectos formales insubsanables, el Tribunal Fiscal de Apelación declarará firme la resolución administrativa recurrida dentro de*

los siguientes 20 (veinte) días hábiles administrativos y remitirá las actuaciones a la Autoridad de Aplicación, para que la misma proceda de corresponder, conforme a lo previsto en el inciso a) del artículo 104 del presente Código.

5. Excepciones oponibles frente al recurso de apelación ante el TFN

5.1 Competencia del TFN (Artículo 159 de la LPTr.)

ARTICULO 159 — El TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION será competente para conocer:

a) De los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que determinen tributos y sus accesorios, en forma cierta o presuntiva, o ajusten quebrantos, por un importe superior a PESOS VEINTICINCO MIL (\$ 25.000) o PESOS CINCUENTA MIL (\$ 50.000), respectivamente

b) De los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que, impongan multas superiores a PESOS VEINTICINCO MIL (\$ 25.000) 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, y de las demandas por repetición que, por las mismas materias, se entablen directamente ante el Tribunal Fiscal de la Nación. En todos los casos siempre que se trate de importes superiores a PESOS VEINTICINCO MIL (\$ 25.000).

d) De los recursos por retardo en la resolución de las causas radicadas ante la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, en los casos contemplados en el segundo párrafo del art. 81.

e) Del recurso de amparo a que se refieren los arts. 182 y 183.

f) En materia aduanera, el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION será competente para conocer de los recursos y demandas contra resoluciones de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS que determinen derechos, gravámenes, recargos y sus accesorios o ingresos a la renta aduanera a cargo de los particulares y/o apliquen sanciones —excepto en las causas de contrabando—; del recurso de amparo de los contribuyentes y terceros y los reclamos y demandas de repetición de derechos, gravámenes, accesorios y recargos recaudados por la ADMINISTRACION FEDERAL como también de los recursos a que ellos den lugar.

El TFN ejerce sus funciones con respecto a precisas materias pertenecientes al gobierno de la Nación, y ese ejercicio se presenta como un órgano del Estado Federal. Conforme lo

dispuesto por el artículo 144 de la LPTr., el TFN es competente para entender en materia impositiva y aduanera.

El artículo 159 de la ley de rito mencionada anteriormente muestra la competencia del TFN en las siguientes cuestiones:

- Los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que determinen tributos y sus accesorios en forma cierta o presuntiva o ajusten quebrantos;
- Los recursos contra las resoluciones del FISCO que impongan multas y sanciones;
- Los recursos de apelación contra las resoluciones denegatorias de las reclamaciones por repetición de tributos, formuladas ante el Organismo Recaudador, y de las demandas de repetición que, por las mismas materias, se entablen directamente ante el Tribunal Fiscal de la Nación;
- Los recursos por retardo en las causas radicadas ante el Ente fiscal en materia de repeticiones; y
- Los recursos de amparo.

Debemos destacar que lo referido al artículo 159, los montos juegan un papel relevante ya que no cualquier resolución resulta apelable ante el organismo jurisdiccional. Así, que en los casos de resoluciones que determinen tributos y sus accesorios, que impongan multa y en las resoluciones denegatorias de repetición de tributos o demandas directas de repetición, el monto debe ser superior a los dos mil quinientos pesos (\$2.500); en cambio, cuando la apelación es contra una resolución que ajuste quebrantos, el importe tendrá que superar los siete mil pesos (\$7.000).

5.2 AFIP

En la interposición del Recurso de Apelación, el recurrente o apelante, a través del artículo 166 de la LPTr., debe expresar todos sus agravios, oponer excepciones, ofrecer prueba y acompañar la instrumental que haga a su derecho, aunque sólo podrán ofrecerse probanzas que no hubieran sido propuestas en el procedimiento ante la Dirección General Impositiva, con excepción de la prueba sobre hechos nuevos o la necesaria para refutar el resultado de medidas para mejor proveer dispuestas en sede administrativa.

Según lo establecido por el artículo 169 de la ley de rito, se dará traslado por un plazo de 30 (treinta) días a la apelada (DGI o Administración Nacional de Aduanas), para que conteste el recurso, oponga excepciones, acompañe el expediente administrativo y ofrezca su prueba. En los casos que no se produjera contestación, se declarará a la apelada en rebeldía, aunque no alterará la prosecución del proceso.

Una vez producida la contestación de la Dirección General Impositiva (DGI) o de la Dirección General de Aduanas (DGA) dependientes de la AFIP, en su caso, el Vocal dará traslado por el término de 10 (diez) días al apelante, de las excepciones que aquéllas hubieran opuesto para que las conteste y ofrezca la prueba que haga a las mismas.

Las excepciones que podrán oponer las partes como de previo y especial pronunciamiento según el artículo 171 de la LPTr. son las siguientes:

- a) Incompetencia.
- b) Falta de personería.
- c) Falta de legitimación en el recurrente o la apelada.
- d) Litispendencia.
- e) Cosa juzgada.
- f) Defecto legal.
- g) Prescripción.
- h) Nulidad.

Las excepciones que no fueren de previo y especial pronunciamiento se resolverán con el fondo de la causa. La resolución que así lo disponga será inapelable.

El Vocal deberá resolver dentro de los 10 (diez) días sobre la admisibilidad de las excepciones que se hubieran opuesto, ordenando la producción de las pruebas que se hubieran ofrecido, en su caso. Producidas aquéllas, el Vocal interviniente elevará los autos a la Sala. Una vez contestado el recurso y las excepciones, en su caso, si no existiera prueba a producir, los autos pasan directamente a resolución del Tribunal.

5.3 ARBA

Iniciado el recurso de Apelación ante la Autoridad de Aplicación, ésta deberá remitirlo al Tribunal Fiscal de Apelación dentro de los 5 (cinco) días contados desde la interposición del recurso.

Una vez recibidas las actuaciones por el Tribunal Fiscal, determinado por el artículo 121 del CF, este verificará la existencia de defectos formales de la presentación, intimando de corresponder al contribuyente, representante, apoderado o patrocinante a su subsanación en el plazo de 10 (diez) días, bajo apercibimiento de declarar firme la resolución recurrida.

En el supuesto de verificarse el incumplimiento de lo intimado dentro del plazo antes mencionado, o se tratara de defectos formales insubsanables, el Tribunal Fiscal de Apelación declarará firme la resolución recurrida dentro de los siguientes 20 (veinte) días y remitirá las actuaciones a la Autoridad de Aplicación.

Una vez recibidas las actuaciones administrativas, con el recurso de apelación interpuesto, el Tribunal Fiscal, dará traslado al funcionario que ejerza la representación del Fisco de la Provincia para que en el término de 15 (quince) días conteste los agravios y, en su caso, oponga las excepciones que estime corresponder.

Las excepciones a que se refiere el artículo 122 del CF son las siguientes:

- a) Incompetencia;
- b) Falta de personería;
- c) Falta de legitimación en el recurrente o apelante;
- d) Litispendencia;
- e) Cosa Juzgada;
- f) Defecto Legal;
- g) Prescripción;
- h) Nulidad;

Del escrito de oposición de excepciones, que deberá ser presentado por separado, se correrá traslado al contribuyente o responsable por el término de 10 (diez) días para que lo conteste y ofrezca las pruebas que estime corresponder al efecto. Las excepciones que no fueren de previo y especial pronunciamiento, se resolverán con el fondo de la causa.

La resolución que así lo disponga será irrecurrible. El Tribunal deberá resolver dentro de los diez (10) días sobre la admisibilidad de las excepciones que se hubieren opuesto, ordenando la producción de las pruebas que se hubieren ofrecido, en su caso. En tal caso el período probatorio se extenderá por el término de veinte (20) días.

Producidas aquéllas, deberá dictar resolución en la especie, dentro del término de veinte (20) días.

5.4 Procedimiento de Apelación ante AFIP con o sin excepciones

Los medios de prueba como concepto procesal, deben producirse por los canales previstos por la ley o por los que el juez disponga, ya sea a pedido de parte o de oficio.

El fin de la prueba proporciona un dato demostrativo de la existencia o inexistencia del hecho. La LPTr. permite a los litigantes ofrecer todas las pruebas que entiendan hacen a su derecho.

5.4.1 Apertura a Prueba

La LPTr. en su artículo 173 explica que en el caso que no se hubiesen planteado excepciones o una vez tramitadas las mismas o resuelto su tratamiento con el fondo, subsistiendo hechos controvertidos, el Vocal resolverá sobre la pertinencia y admisibilidad

de las pruebas, proveyéndolas en su caso y fijando un término que no podrá exceder de 60 (sesenta) días para su producción. A pedido de cualesquiera de las partes, el Vocal podrá ampliar dicho término por otro período que no podrá exceder de 30 (treinta) días. Mediando acuerdo de partes la ampliación no podrá exceder del término de 45 (cuarenta y cinco) días.

5.4.2 Producción de la Prueba

El artículo 174 De la LPTr. establece que las diligencias de prueba se tramitarán directa y privadamente entre las partes o sus representantes, y su resultado se incorporará al proceso. El Vocal prestará su asistencia para asegurar el efecto indicado, allanando los inconvenientes que se opongan a la realización de las diligencias y emplazando a quienes fueran remisos en prestar su colaboración. Además tendrá a ese efecto, para el caso de juzgarlo necesario, la facultad que el artículo 35 acuerda a la AFIP para hacer comparecer a las personas ante el TFN.

5.4.3 Informes

Los informes como medio de prueba, pertenecen a la categoría de prueba informativa enunciado en el artículo 175 de la Ley de Procedimientos. Sin embargo el Reglamento de Procedimiento del Tribunal Fiscal de la Nación (RP-TFN) enuncia otras como: la documental, la testimonial, pericial y la inspección ocular enunciados en el artículo.

Los pedidos de informes a las entidades públicas o privadas podrán ser requeridos por los representantes de las partes. La prueba deberá producirse a pedido de parte o de oficio para lograr recrear los acontecimientos de las pruebas exteriorizadas. Deberán ser contestados por funcionario autorizado, con aclaración de firma, el que deberá comparecer ante el Vocal si lo considerara necesario, salvo que designare otro funcionario especialmente autorizado a tal efecto. La DGI y la DGA dependientes de la AFIP deberán informar sobre el contenido de resoluciones o interpretaciones aplicadas en casos similares al que motiva el informe.

5.4.4 Alegato - Vista de la Causa

El alegato es el escrito en el cual las partes de un proceso se manifiestan sobre un mérito de la prueba producida durante el litigio. No requiere una forma determinada, y con el se establecen las conclusiones frente a los hechos informados. El límite del alegato tendrá como límite las pruebas ofrecidas, es decir que no podrán desarrollarse otras argumentaciones sobre elementos que no se encuentren ofrecidos en la causa.

Existen dos formas de presentación de alegato, una de ellas es el escrito como forma más utilizada, y el oral o también llamado vista de causa aunque se encuentra en desuso argumentándose en el principio de inmediación procesal donde el juzgador tomaba contacto directo y personal con las partes, auxiliares y todo el material del proceso.

Vencido el término de prueba o diligenciadas las medidas para mejor proveer que hubiere ordenado o transcurrido 180 (ciento ochenta) días del auto que las ordena, prorrogables por una sola vez por igual plazo, el Vocal Instructor declarará su clausura y elevará de inmediato los autos a la Sala, la que de inmediato los pondrá a disposición de las partes para que produzcan sus alegatos, por el término de 10 (diez) días o bien, cuando por auto fundado entienda necesario un debate más amplio, convocará a audiencia para la vista de la causa. Dicha audiencia deberá realizarse dentro de los 20 (veinte) días de la elevatoria de la causa a la sala y sólo podrá suspenderse, por única vez, por causa del TFN, que deberá fijar una nueva fecha de audiencia para dentro de los 30 (treinta) días posteriores a la primera. Cuando no debiera producirse prueba, el Vocal elevará de inmediato los autos a la Sala respectiva según establece el artículo 176 de la ley de rito.

5.4.5 Medidas para Mejor Proveer

El Art. 177 de la LPTr. establece que *hasta el momento de dictar sentencia el TFN podrá disponer las medidas para mejor proveer que estime oportunas, incluso medidas periciales por intermedio de funcionarios que le proporcionarán la AFIP o aquellos organismos nacionales competentes en la materia de que se trate. Tales funcionarios actuarán bajo la exclusiva dependencia del Tribunal.*

En estos casos, el término para dictar sentencia se ampliará en 30 (treinta) días.

Si se hubiere convocado audiencia para la vista de la causa concurrirán las partes o sus representantes, los peritos que hubieren dictaminado y los testigos citados por el Tribunal Fiscal de la Nación.

La audiencia se celebrará con la parte que concurra y se desarrollará en la forma y orden que disponga el TFN, el que requerirá las declaraciones o explicaciones que estime pertinentes, sin sujeción a formalidad alguna, con tal que versaren sobre la materia en litigio. En el mismo acto las partes o sus representantes alegarán oralmente sobre la prueba producida y expondrán las razones de derecho.

5.5 Procedimiento de Apelación ante ARBA con o sin excepciones

En materia probatoria según el artículo 124 del CF, podrá reiterarse las pruebas no admitidas por la Autoridad de Aplicación o aquellas que debiendo ser sustanciadas por ésta, no se hubieran cumplido en forma correcta.

Si las pruebas ofrecidas hubieran consistido en inspecciones o verificaciones administrativas que no se hubieran efectuado o que la recurrente impugnara fundadamente, tendrá derecho a sustituirlas con pruebas periciales o de otro orden que propondrá en su escrito de apelación. El Tribunal Fiscal tendrá amplias facultades para apreciar la admisibilidad de las medidas probatorias propuestas y, en su caso, ordenar su producción, pudiendo desestimar aquellas improcedentes, innecesarias o meramente dilatorias.

5.5.1 Medidas para mejor proveer

El artículo 125 del CF. afirma al igual que el artículo 177 de la LPTr. que el Tribunal Fiscal tendrá facultades para disponer medidas para mejor proveer. En especial podrá convocar a las partes, a los peritos y a cualquier funcionario de la Autoridad de Aplicación para procurar aclaraciones sobre puntos controvertidos. En este supuesto las partes podrán intervenir activamente e interrogar a los demás intervinientes. Las pruebas deben cumplimentarse con intervención de la Autoridad de Aplicación, como órdenes, emplazamientos o diligencias y estarán a cargo del representante o apoderado del Fisco interviniente en la causa, quien podrá dirigirse directamente a cualquier dependencia para recabar datos, elementos, antecedentes o todo tipo de información necesaria para tal fin. Las dependencias deberán proporcionarle toda documentación que requiera, dentro de los plazos que se fijen al efecto.

5.5.2 Producción de Prueba

El plazo para la producción de la prueba o las medidas para mejor proveer dispuestas por el Tribunal, establecido en el art. 126 del CF, no podrá exceder de 60 (sesenta) días. Constituirá carga procesal del recurrente producir la prueba dentro del plazo máximo, siendo de su exclusiva cuenta el acuse de negligencia por agotamiento del plazo sin que la misma sea agregada al expediente. Cumplido el término indicado, se cerrará el período probatorio y la causa quedará en condiciones de ser sustanciada definitivamente, debiendo dictarse la providencia del llamado de autos para sentencia, la que será notificada al apelante y al representante de la Autoridad de Aplicación.

5.5.3 Dictado de sentencia

El Tribunal Fiscal dictará sentencia dentro del término de 40 (cuarenta) días del llamado de autos para sentencia. La decisión definitiva del Tribunal Fiscal se notificará dentro de los 5 (cinco) días de dictada al apelante, a la Autoridad de Aplicación y al Fiscal de Estado. La notificación se realizará por cédula en la cual se transcribirán los fundamentos y al Fiscal de Estado con remisión de las actuaciones según art. 127 del CF.

El recurso de apelación comprende el de nulidad. La nulidad procede por omisión de alguno de los requisitos establecidos en los artículos 70 y 114, incompetencia del funcionario firmante, falta de admisión de la prueba ofrecida conducente a la solución de la causa, no consideración de la prueba producida o que admitida no fuere producida cuando su diligenciamiento estuviera a cargo de la Autoridad de Aplicación. Admitida la nulidad, el expediente se remitirá a la Autoridad de Aplicación, quien deberá dictar resolución dentro de los 90 (noventa) días hábiles contados a partir de la fecha de recibidos los autos.

CONCLUSIÓN

Dentro del procedimiento de determinación de oficio y sumarial, la autoridad tributaria debe conducirse con el propósito de determinar, lo más exactamente posible, el estado de cosas relevante para la correcta verificación de la materia imponible; para lo cual goza de amplia facultad indagatoria de la verdad material de las cosas y siempre por cualquier medio que le parezca oportuno buscará dicha verdad, negando por otra parte todos aquellos medios de prueba que considere superfluos o inadecuados. La existencia de organismos recaudadores, en nuestro análisis: AFIP y ARBA, que persiguen el mismo objetivo (recaudatorio) pueden sin embargo presentar diferentes plazos administrativos, lo cuál se verifica la hipótesis acerca de la importancia de conocer las leyes de procedimientos de acuerdo a la jurisdicción que correspondiere por los diferentes contribuyentes para el mismo objetivo tributario.

A través de sus respectivas leyes de procedimientos administrativos garantizan la justicia tributaria, en el contexto de la internacionalización del derecho y la consagración de derechos fundamentales, tal es así que los agentes ponen a disposición del particular o sujeto pasivo todos los mecanismos para que éste pueda hacer valer sus derechos a fin de garantizar no sólo la eficacia sino también, la seguridad de la justicia.

La importancia en el Derecho Tributario Administrativo Nacional y Provincial, sobre la garantía consagrada en los Tratados de Derechos Humanos y de la defensa en juicio establecida en la Constitución Nacional conocida como la tutela administrativa efectiva, cobró relevancia y es reconocido por la CSJN desde el año 2004 en la que se afirmó la posibilidad de impugnar actos administrativos llevados a cabo por las autoridades públicas⁵ ya sean las autoridades administrativas o ante los tribunales de justicia y obtener de ellos una decisión útil relativa a los derechos invocados, sin que los interesados puedan verse arbitrados privadamente de la adecuada y oportuna tutela de sus derechos, salvo por medio de un procedimiento, conducido en legal forma para que concluya con una resolución fundada. La tutela jurisdiccional efectiva garantiza en nuestro análisis, el derecho a ser oído, presentar pruebas, derecho a defensa y el derecho a una sentencia justa.

Es decir, que importa el derecho de ocurrir y recurrir ante las autoridades administrativas competentes y obtener una decisión, con la correlativa obligación de la Administración nacional o provincial de resolver, previo observar el debido procedimiento. La Corte Suprema afirma que la función del Poder Judicial no es ajena a la defensa de las instituciones y el mantenimiento de la paz social, tal es, por el contrario, su cometido específico.

⁵ CSJN, "Astorga Bracht, Sergio c/ COMFER", 14/10/2004

BIBLIOGRAFÍA

- CELDEIRO, Ernesto, GADEA, María de los Angeles y IMIRIZALDU, Juan José. *Procedimiento Tributario, Ley 11.683-Decreto 618/97*. 1a ed. Editorial ERREPAR
- FOLCO, Carlos María y GÓMEZ, Teresa. *Procedimiento Tributario, Ley 11.683- Decreto 618/97*. 7a ed. Editorial LA LEY
- FOLCO, Carlos María. *El debido proceso como derecho humano*. editorial La Ley. 2010
- GARCÍA VIZCAINO, Catalina. *Derecho Tributario Tomo II parte general*. 2a ed. Editorial DEPALMA
- MUÑOZ (h), Ricardo Alberto. *El retraso administrativo tributario y los mecanismos para hacer cesar la mora de la autoridad recaudatoria*. La Ley Córdoba. 2010
- VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*. 9a ed. Editorial ASTREA
- Legislación
 - Código Procesal Civil y Comercial de la Nación
 - Ley 11.683 (T.O 1998 y sus modificatorias)
 - Ley 10.397 (T.O 2011 y sus modificatorias)
- Jurisprudencia:
 - CSJN, “Bigano, Víctor”, fecha 25/10/1957
 - CSJN, “Fernando Arias c/ Poggio”, fecha 19/09/1960
 - CSJN, “Lápiduz, Enrique c/ DGI”, fecha 28/04/1998
 - CSJN, “Astorga Bracht, Sergio c/ COMFER”, 14/10/2004
- Sitios Web visitados:
 - INFOLEG (en línea) (consulta 8 Jul 2016)
<<http://www.gob.gba.gov.ar/legislacion/legislacion/l-10397.html>>
 - INFOLEG (en línea) (consulta 9 Jul 2016)
<<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18771/texact.htm>>
 - INFOLEG (en línea) (consulta 9 Jul 2016)
<<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18807/texact.htm>>
 - MINISTERIO DE GOBIERNO (en línea) (consulta 9 Jul 2016)
<<http://www.gob.gba.gov.ar/legislacion/legislacion/l-10397.html>>

- ORGANISMO PROVINCIAL PARA EL DESARROLLO SUSTENTABLE (en línea) (consulta 9 Jul 2016)
<<http://www.opds.gba.gov.ar/index.php/leyes/ver/99>>