



“RECURSOS PARA LA DEFENSA DE LOS CONTRIBUYENTES”

Silvestre Enzo ¹

Resumen

El texto aborda la relevancia del recurso de defensa en el contexto del derecho tributario argentino, destacando su papel fundamental para proteger los derechos de los contribuyentes ante decisiones administrativas. Explora la función central de la Administración Federal de Ingresos Públicos en la recaudación y aplicación de sanciones, así como su enfoque educativo hacia los contribuyentes. Se detallan tres recursos específicos: el de reconsideración, el de apelación ante el Director General y la acción de repetición, con énfasis en sus procedimientos y consecuencias.

Palabras clave

Administración Federal de Ingresos Públicos – Contribuyentes – Garantías – Recursos – Justicia.

¹ Alumno de cuarto año de la carrera Contador Público. Facultad Teresa de Ávila, Sede Paraná de la Universidad Católica Argentina “Santa María de los Buenos Aires”.



El recurso de defensa en el Derecho Tributario: Origen y función en el contexto del contribuyente

El recurso de defensa en el ámbito del derecho tributario es una herramienta fundamental para los contribuyentes que buscan resguardar sus derechos y cuestionar decisiones administrativas que afectan su situación fiscal. Este mecanismo legal se erige como un pilar de equidad y justicia en la relación entre el Estado y los ciudadanos, ofreciendo una vía de impugnación ante actos administrativos que pueden resultar lesivos para los intereses de quienes cumplen con sus obligaciones tributarias.

El origen del recurso de defensa se halla en la necesidad de establecer un equilibrio entre la potestad recaudatoria del Estado y los derechos individuales de los contribuyentes. Históricamente, el poder tributario estuvo asociado a la soberanía del Estado para financiar sus funciones y proyectos, pero esta potestad debe ejercerse respetando los principios de legalidad, proporcionalidad y justicia tributaria.

En muchos sistemas jurídicos, incluido el argentino, el recurso de defensa se ha erigido como una herramienta clave para garantizar la tutela jurídica de los contribuyentes. Su fundamento se encuentra en la necesidad de brindar a los ciudadanos una instancia formal para impugnar decisiones administrativas que consideren injustas o incorrectas desde el punto de vista tributario.

La esencia de los recursos radica en su capacidad para ofrecer una revisión imparcial de actos administrativos emitidos por entidades tributarias, como la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP). Este recurso permite a los contribuyentes presentar argumentos y pruebas que respalden su posición, solicitando la revisión y modificación de resoluciones que puedan afectar su situación fiscal.

El proceso de interposición de un recurso de defensa está sujeto a plazos y formalidades establecidas por la legislación tributaria. Cumplir con estos requisitos es esencial para que el recurso sea considerado válido y se inicie una revisión administrativa. En caso de que la decisión no sea favorable, los



contribuyentes pueden recurrir a instancias judiciales para continuar defendiendo sus derechos.

En conclusión, el recurso de defensa en el derecho tributario argentino representa un baluarte de protección para los contribuyentes, surgiendo como respuesta a la necesidad de establecer un marco legal que garantice la justa aplicación de las normativas fiscales y resguarde los derechos individuales en la relación contribuyente-Estado. Su evolución y aplicación continúan desempeñando un papel crucial en la construcción de un sistema tributario equitativo y respetuoso de los derechos ciudadanos.

El rol de la Administración Federal de Ingresos Públicos

La Administración Federal de Ingresos Públicos desempeña un papel fundamental en el contexto tributario, siendo un actor central en la recaudación de impuestos y la aplicación de sanciones. Su función principal radica en administrar y controlar los impuestos nacionales, aduaneros y recursos de seguridad social, asegurando que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales de manera justa.

En el ámbito de la recaudación, implementa políticas fiscales, fiscaliza declaraciones juradas y aplica regímenes impositivos. Su labor incluye la detección y combate de la evasión fiscal, con el objetivo de garantizar que los recursos necesarios para el desarrollo del país se obtengan de manera eficiente y conforme a la legislación vigente.

La Administración Federal de Ingresos Públicos posee la facultad de imponer sanciones en situaciones de infracciones tributarias o aduaneras. Estas medidas punitivas pueden variar desde multas hasta la clausura temporal de actividades, con el propósito no solo de salvaguardar la equidad fiscal, sino también de desincentivar comportamientos evasivos y garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La interacción entre la AFIP y los obligados fiscales es dinámica. Más allá de la recaudación de impuestos, la AFIP cumple un papel educativo, orientando



a los contribuyentes sobre sus obligaciones fiscales y brindando asesoramiento para facilitar el cumplimiento voluntario. La implementación de sistemas digitales ha modernizado esta interacción, simplificando trámites y facilitando la presentación de declaraciones y pagos.

En el ámbito de la defensa de los sujetos tributarios, la AFIP se enfrenta a la gestión de recursos de defensa, ya que debe evaluar estos recursos, ofreciendo una instancia de revisión imparcial y garantizando el respeto de los derechos de los contribuyentes. (Poder Ejecutivo de la Nación, 1997)

La Ley de Procedimientos Tributarios: Mirada general a sus principios y objetivos

La normativa que regula los procedimientos tributarios en Argentina establece las bases para la relación entre la Administración Federal de Ingresos Públicos y los obligados fiscales. Este marco legal define procesos, recursos y plazos que rigen la imposición de sanciones, la determinación de tributos y la defensa de los intereses de los contribuyentes.

En el corazón de esta legislación se halla el principio de proporcionalidad en la aplicación de sanciones. Se brinda a los infractores la opción de interponer recursos de reconsideración o apelación, proporcionando una instancia de revisión que busca equilibrar la actuación de la administración tributaria con el respeto a los derechos de los contribuyentes.

En el caso de medidas punitivas como multas y clausuras, se establecen plazos para la apelación administrativa, fomentando respuestas rápidas y eficientes ante decisiones que impactan a los deudores fiscales. La prontitud en la resolución de estos recursos se evidencia en el plazo máximo otorgado a las autoridades para pronunciarse.

La legislación también contempla la opción de recurrir a instancias judiciales en caso de desacuerdo con la resolución administrativa. Este acceso a la justicia refuerza la idea de garantizar a los obligados fiscales un proceso de revisión imparcial y asegura que la justicia sea el último recurso disponible.



En cuanto a la acción y demanda de repetición, se brinda a los deudores fiscales la posibilidad de recuperar tributos abonados en exceso. Este mecanismo, además de ofrecer una vía para corregir errores en los pagos, establece plazos y opciones claras para la presentación de reclamos, recursos de reconsideración y apelaciones, fortaleciendo la transparencia y la predictibilidad en el proceso. (Congreso de la Nación Argentina, 1998)

Clasificación y Aplicación

En el ámbito administrativo, especialmente frente a la AFIP, los contribuyentes y responsables cuentan con diversas alternativas para interponer acciones recursivas, entre las que se destacan el recurso de reconsideración, el recurso de apelación ante el Director General y el recurso de repetición, entre otros. Es fundamental destacar que en caso de que el contribuyente no utilice ninguna de estas vías recursivas, las resoluciones emitidas por el ente recaudador adquieren firmeza y alcanzan el estatus de cosa juzgada, según lo dispuesto en el artículo 79 de la Ley de Procedimientos Tributarios.

Estas resoluciones pueden abordar aspectos como la imposición de sanciones, la determinación de oficio o la denegación de recursos de repetición, facultando a la AFIP para llevar a cabo el cobro compulsivo. (Congreso de la Nación Argentina, 1998)

1. Recurso de reconsideración

El recurso de reconsideración está contemplado en el artículo 76 de la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario y tiene lugar en los siguientes escenarios:

- a) Antes resoluciones del Fisco que impongan sanciones administrativas.
- b) Contra resoluciones en donde la AFIP determine en forma cierta y/o presuntiva algún impuesto y sus accesorios.



- c) Ante la denegatoria del organismo fiscal a las presentaciones realizadas por los contribuyentes solicitando la repetición de tributos.

Este recurso debe presentarse en un plazo de 15 días hábiles administrativos desde la notificación del acto administrativo que el contribuyente pretende impugnar. La presentación puede realizarse por escrito o a través de carta certificada con aviso de retorno, y debe dirigirse a la misma autoridad que dictó la resolución.

Como alternativa al recurso de reconsideración, existe la opción del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación. La comunicación al Fisco sigue el mismo procedimiento: presentación de un escrito o carta documento con aviso de retorno. Es esencial que el contribuyente elija una de estas dos vías, ya que ambas son excluyentes entre sí. (Congreso de la Nación Argentina, 1998)

La resolución correspondiente a estos recursos será emitida por el juez administrativo, quien debe ser el superior jerárquico inmediato al funcionario que dictó el acto objeto de recurso.

Es importante destacar que el artículo 12 de la Ley de Procedimiento Administrativo establece la presunción de legitimidad del acto administrativo. En este sentido, si el contribuyente opta por no recurrir dicho acto, esto habilita a la AFIP a iniciar la ejecución fiscal. Además, es relevante señalar que la interposición de un recurso de reconsideración tiene efectos suspensivos sobre la ejecución del acto, lo que significa que mientras esté pendiente la resolución del recurso, la ejecución del acto administrativo queda temporalmente detenida. (Congreso de la Nación Argentina, 1972)

Respecto al contenido del recurso, es necesario exponer de manera clara los hechos, el marco legal aplicable, las pruebas presentadas, hacer reserva del caso federal y formular el peticorio correspondiente. En cuanto a las pruebas admitidas, el artículo 55 del decreto reglamentario de la Ley de Procedimiento Tributario establece que el plazo para su presentación es de 30 días improrrogables.



Es relevante tener en cuenta que, según lo dispuesto por el artículo 80 de la Ley de Procedimiento Tributario, el juez administrativo tiene la obligación de emitir su fallo en un plazo máximo de 20 días a partir de la presentación del recurso.

El artículo 82 de la Ley de Procedimiento Tributario establece que en caso de que el juez administrativo no emita su fallo dentro del plazo estipulado en el párrafo anterior, se considerará como una "denegatoria ficta". Esta situación habilita a recurrir a la instancia judicial. Asimismo, la ley contempla la posibilidad de aplicar la solicitud de "pronto despacho" para agilizar el proceso en caso de demoras injustificadas. (Congreso de la Nación Argentina, 1998) Luego de la evaluación de las pruebas presentadas, el juez administrativo emitirá una resolución. En el caso de que sea favorable al contribuyente, el acto administrativo en cuestión quedará sin efecto y se archivará. Sin embargo, si la resolución es desfavorable, se presentan las siguientes situaciones:

- a) En el caso de una resolución que determine tributos y sus accesorios, si no se cancela, la AFIP podrá iniciar un juicio ejecutivo para su cobro.
- b) En el caso de una resolución que imponga sanciones, el contribuyente dispone de 15 días para presentar una demanda contenciosa administrativa ante el Juez Nacional, evitando así la aplicación de las sanciones.
- c) En situaciones de denegatoria de reclamos de repetición, el contribuyente tiene el mismo plazo de 15 días para interponer una demanda contenciosa administrativa ante el Juez Nacional, con el objetivo de dar continuidad al reclamo. (Congreso de la Nación Argentina, 1972)

2. Recurso de apelación ante el Director General

El artículo 74 del decreto reglamentario de la Ley de Procedimiento Tributario, establece un recurso de apelación contra el acto administrativo de alcance



individual en situaciones donde la ley y el decreto reglamentario no contemplen un procedimiento recursivo especial. Este recurso se presenta ante el Director General en un plazo de 15 días a partir de la notificación.

Es importante destacar que este recurso no sigue las disposiciones de la Ley de Procedimiento Tributario, sino que se rige por la Ley de Procedimiento Administrativo y el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. (Congreso de la Nación Argentina, 1998)

El recurso debe ser presentado ante el funcionario que emitió el acto objeto de impugnación. Se resolverá sin necesidad de trámite previo y tendrá carácter definitivo, siendo su impugnación posible únicamente a través de una demanda contenciosa administrativa ante la justicia, de acuerdo con lo establecido en el artículo 23 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

Es relevante señalar que la Ley de Procedimiento Administrativo no le otorga efecto suspensivo, y el plazo para la resolución de este recurso es de 60 días a partir de su presentación. (Congreso de la Nación Argentina, 1972)

Aunque este recurso sirve como mecanismo de defensa en situaciones no contempladas, es importante destacar que su resolución posee carácter definitivo y solo puede ser impugnada a través de la vía judicial, lo cual puede representar ciertos riesgos, desafíos y complicaciones.

3. Acción de repetición

Artículo 81 LPT: “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 AFIP. En el primer caso, deberán interponer reclamo ante ella. Contra la resolución denegatoria y dentro de los 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”. (Congreso de la Nación Argentina, 1998)



La repetición se configura como una manifestación procesal de un principio sustantivo fundamental: la obligación del Estado de restituir aquello que ha sido indebidamente percibido. Este deber emana de los principios constitucionales, ya que la administración tributaria no tiene como objetivo recaudar fondos de manera arbitraria, sino que su función principal es cumplir con la ley. Es la propia ley la que determina cómo, de qué manera y en qué condiciones debe realizarse el ingreso de los tributos.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha mantenido de manera consistente que el derecho de repetición constituye un caso específico de enriquecimiento sin causa. Este concepto implica la idea de un daño sufrido en un patrimonio y el correspondiente aumento en otro.

En otras palabras, tanto el enriquecimiento como la ausencia de causa son condiciones fundamentales para la existencia del derecho de repetición. Es importante recordar que, para determinar la viabilidad del recurso de repetición, se debe analizar si el impuesto que se busca recuperar es resultado de una liquidación excesiva de una base imponible o si se debe a errores de cálculo o conceptos fácilmente demostrables que no alteran dicha base imponible

En caso de encontrarnos en la situación descrita anteriormente, donde el impuesto a recuperar se debe a errores de cálculo o conceptos fácilmente demostrables, no se aplica el recurso de repetición.

A. Pago Espontaneo

Definimos como "pago espontáneo" aquel que no resulta de una determinación de oficio. Esto abarca, entre otros casos, los pagos realizados en exceso debido a la conformidad con los requerimientos de los inspectores durante la vista previa o las rectificaciones de declaraciones juradas por un monto inferior al declarado en la declaración original.

El recurso de repetición debe ser presentado inicialmente en la agencia donde el contribuyente está inscrito, y posteriormente será remitido al juez



administrativo competente. Este escrito debe incluir una descripción detallada de los hechos, la aplicación del derecho pertinente, las pruebas presentadas y la solicitud específica.

La Resolución de la AFIP, ya sea favorable al contribuyente o la denegatoria de la repetición, debe emitirse dentro de los 15 días posteriores a la presentación del recurso. En caso de una denegatoria, el contribuyente cuenta con las siguientes opciones:

- a) Presentar un recurso de reconsideración ante el organismo fiscal.
- b) Apelar ante el Tribunal Fiscal de la Nación.
- c) Iniciar una demanda por repetición ante la Justicia Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal.

El contribuyente cuenta con opciones similares en casos de "denegatorias fictas de repetición", que se producen cuando han transcurrido 3 meses sin que se haya emitido una resolución. En el caso "Banco del Buen Ayre SA", el Tribunal Fiscal de la Nación, en su opinión del 12/2/1999, señaló que el reclamo de repetición está respaldado por motivos de prudencia, instando a que el Fisco no sea llevado a juicio sin haber tenido la oportunidad de conocer los fundamentos de la reclamación y evaluar su procedencia. (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, 1994)

Una vez que la AFIP emite su resolución, en caso de que sea denegatoria de la repetición, el contribuyente debe elegir una de las tres vías mencionadas anteriormente. De lo contrario, la resolución adquiere el carácter de cosa juzgada.

B. Pago a requerimiento

Se refiere a los pagos efectuados por los contribuyentes como resultado de determinaciones de oficio, ya sean ciertas o presuntivas. La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en 1977, estableció que la parte demandante no está obligada a demostrar el empobrecimiento sufrido al pagar el impuesto para obtener la devolución de lo abonado indebidamente.



Según Jarach, en su obra "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", en el caso de una demanda de repetición del impuesto pagado debido a una determinación no impugnada, no existe un plazo perentorio para la presentación de la demanda. Sin embargo, se debe considerar el plazo de prescripción de acuerdo con las disposiciones de la ley fiscal. (Jarach Dino, 1999)

En consecuencia, frente al pago a requerimiento de tributos y accesorios, los procedimientos a seguir son los siguientes:

- a) Iniciar una demanda de repetición de tributos y accesorios ante el Tribunal Fiscal de la Nación.
- b) Presentar una demanda por repetición ante la Justicia Nacional de primera instancia en lo contencioso administrativo.

En otras palabras, en el caso de pagos a requerimiento, no procede realizar un reclamo administrativo, lo cual es lógico dado que la AFIP ya ha emitido su pronunciamiento.

C. Teoría de las correcciones simétricas

Esta contemplada en el artículo 41 de la ley, establece que en caso de una verificación fiscal que modifique alguna apreciación sobre un concepto o hecho imponible, generando un tributo a favor del Fisco, y se constate que dicha modificación ha dado lugar a pagos improcedentes o en exceso por el mismo u otros gravámenes, la AFIP compensará los importes pertinentes. Es importante destacar que esta compensación se llevará a cabo incluso si la acción de repetición se encuentra prescripta, convirtiendo en imperativa esta disposición. (Congreso de la Nación Argentina, 1998)

En la causa "Asociación Civil Jockey Club", el Tribunal Fiscal de la Nación respaldó esta teoría al considerar que es responsabilidad del propio organismo fiscal ajustar de oficio las diferencias que afecten las apreciaciones sobre los conceptos que integran la obligación tributaria, en lugar de informar



al sujeto pasivo sobre la posibilidad de ejercer la acción de repetición correspondiente. (Corte Suprema de Justicia de la Nación, 2004)

D. Repetición de impuestos indirectos

El artículo 81 de la ley establece que los impuestos indirectos solo podrán ser objeto de repetición por parte de los contribuyentes de derecho si estos demuestran que no han trasladado dicho impuesto al precio. En caso de haberlo trasladado, deberán acreditar su devolución de acuerdo con las formas y condiciones que determine la AFIP. (Congreso de la Nación Argentina, 1998)

Esta adición al artículo ha generado críticas en la doctrina. Se argumenta que, al afirmar que los impuestos indirectos se trasladan fácilmente, a diferencia de los impuestos directos cuya traslación es más compleja, la disposición parece basarse en un criterio de evaluación considerado un elemento muy liviano de juicio.

Otra corriente doctrinaria sostiene de manera positiva la condición de no traslación al precio del impuesto como requisito para interponer una demanda por repetición. Argumentan que si el contribuyente ya ha trasladado el impuesto al precio facturado y lo ha cobrado a sus clientes, resultaría contradictorio exigir al Estado la devolución de ese gravamen. Según esta perspectiva, el contribuyente ya ha recuperado el impuesto de los consumidores y, por lo tanto, no tendría fundamento reclamar al Estado que lo reintegre nuevamente.

En conclusión, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, mediante la causa "Nobleza Picardo SA" con fecha 5/10/2004, zanjó la disputa al establecer como requisito que el contribuyente debe demostrar que no trasladó el impuesto a los consumidores. (Corte Suprema de Justicia de la Nación , 2004)



CONCLUSIÓN

En mi opinión, los recursos de defensa en el ámbito del derecho tributario argentino desempeña un papel crucial como herramienta de equidad y justicia. Su origen, arraigado en la necesidad de salvaguardar los derechos individuales frente a la potestad recaudatoria del Estado, refleja un avance significativo en la construcción de un sistema tributario equitativo.

La Administración Federal de Ingresos Públicos, como entidad central en la recaudación de impuestos, realiza una labor esencial para el desarrollo del país. Su función educativa y orientadora hacia los contribuyentes es un componente positivo que fomenta el cumplimiento voluntario. No obstante, es imperativo abordar áreas de mejora, especialmente en términos de transparencia y celeridad en los procesos tributarios.

En cuanto a la Ley de Procedimientos Tributarios, reconozco su importancia al establecer los cimientos para la relación entre la AFIP y los obligados fiscales. La inclusión de principios como la proporcionalidad en las sanciones y la posibilidad de recurrir a instancias judiciales refuerzan la defensa de los contribuyentes. No obstante, considero necesaria una revisión constante de esta legislación para adaptarla a las cambiantes realidades económicas y sociales.

En la clasificación y aplicación de los recursos administrativos, destaco la diversidad de opciones disponibles para los contribuyentes.

En relación con la repetición de impuestos, la teoría de las correcciones simétricas es un avance positivo, pero requiere una mayor claridad y supervisión para evitar abusos. La condición de no traslación al precio en impuestos indirectos genera debate y podría beneficiarse con un enfoque más contextualizado.

En resumen, a pesar de los avances en el sistema tributario argentino, identifiqué la necesidad de abordar desafíos para mejorar la equidad, transparencia y eficiencia. La constante revisión y adaptación de normativas y procedimientos son esenciales para construir un sistema tributario que respete los derechos de los contribuyentes y promueva el desarrollo económico de manera justa.



BIBLIOGRAFIA

- (Congreso de la Nación Argentina, 1998) “Ley (11.683) de Procedimientos Tributarios”
- (Congreso de la Nación Argentina, 1972) “Ley (19.549) de Procedimientos Administrativos”
- (Poder Ejecutivo de la Nación, 1997) “Decreto 618”
- (Jarach Dino, 1999) “Finanzas públicas y derecho tributario”
- (Corte Suprema de Justicia de la Nación , 2004) “Fallo Nobleza Picardo SAIC vs Estado Nacional”.
<http://www.planetaius.com.ar/fallos/jurisprudencia-n/caso-Nobleza-Piccardo-SAIC-v-Estado-Nacional.htm>
- (Corte Suprema de Justicia de la Nación, 2004) “Fallo Asociación Civil Jockey Club”.
<https://mrconsultores.com.ar/archivos/Impuestos%20UBA/05-%20Jurisprudencia/21%20-%20%20Asociaci%C3%B3n Civil Jockey Club %28CSJN 23-12-2004%29 - Donaciones.pdf>
- (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, 1994) “Banco del Buen Ayre c/ Texeira Mendez, J. S.A s/ Intereses”
<http://www.saij.gob.ar/camara-nacional-apelaciones-comercial-nacional-ciudad-autonoma-buenos-aires-banco-buen-ayre-texeira-mendez-sa-intereses-fa94130997-1994-12-29/123456789-799-0314-9ots-eupmocsollaf>