

Congreso Internacional de Derecho Tributario “La Justicia Tributaria” (Mendoza, 2005).
Organizado por la Universidad Austral.

Monografía presentada: **“Igualdad de acceso del Fisco y el Contribuyente a la actividad jurisdiccional del Tribunal Fiscal de la Nación”**.

Mención especial en el Concurso de Monografías organizado en el marco del Congreso.

TÍTULO: IGUALDAD DE ACCESO DEL FISCO Y EL CONTRIBUYENTE A LA ACTIVIDAD JURISDICCIONAL DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN.

NOMBRE: Silvia Estela Marrama

SUMARIO:

Esta monografía procura responder los siguientes interrogantes:

¿Tiene el contribuyente derecho de acceso a la actividad jurisdiccional del Tribunal Fiscal de la Nación en igualdad de condiciones que la Administración Federal de Ingresos Públicos?

¿Qué consecuencias se deducen de una respuesta afirmativa al interrogante, especialmente en el caso de que el Organismo Fiscal aplique a un mismo contribuyente varias multas que no superan en mínimo legal, cuando existe conexidad entre ellas -es decir premisas de hecho comunes- pero son impuestas en resoluciones separadas?

¿Qué principios constitucionales se vulneran cuando a pesar de que el contribuyente acumula sus acciones en los mencionados casos, el Tribunal declara su incompetencia?

ÍNDICE:

1. INTRODUCCIÓN: JURISDICCIÓN ADMINISTRATIVA
2. CONTROL JURISDICCIONAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
3. TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN
4. COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN EN RAZÓN DEL MONTO
 - 4.1 ACUMULACIÓN OBJETIVA DE ACCIONES
 - 4.2 JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN
5. PRINCIPIOS CONCLUCADOS
 - 5.1 PRINCIPIO DE IGUALDAD
 - 5.2 PRINCIPIO DE DEBIDO PROCESO LEGAL

5.3 PRINCIPIO DE TUTELA JURISDICCIONAL EFECTIVA

5.4 PRINCIPIO DE LEGALIDAD OBJETIVA

5.5 TRASCENDENCIA DE LAS VIOLACIONES ALUDIDAS

6. CONCLUSIONES

7. BIBLIOGRAFÍA

7.1 DOCTRINA

7.1.1 LIBROS

7.1.2 ARTÍCULOS

7.2 JURISPRUDENCIA

1. INTRODUCCIÓN: JURISDICCIÓN ADMINISTRATIVA¹

Mayer² sostiene que la función jurisdiccional es desarrollada tanto por los jueces del Poder Judicial como por funcionarios de la Administración. Pero entiende que la justicia administrativa se da sólo cuan-

¹ Partimos de la base de considerar, conforme la postura de CASSAGNE, el criterio objetivo o material para conceptuar las funciones del Estado.

Así, cada uno de los órganos entre los que se distribuye el poder estatal tiene asignada, como competencia predominante, una de las funciones (administrativa, legislativa o jurisdiccional), sin que esto sea un obstáculo a la acumulación (en forma entremezclada) de funciones materialmente distintas.

En este sentido, se define la actividad administrativa como “aquella actividad que en forma inmediata, permanente, concreta, práctica y normalmente espontánea, desarrollan los órganos estatales para alcanzar el bien común, conforme a regímenes jurídicos de derecho público”.

La actividad legislativa traduce el dictado de normas jurídicas que tienen como característica propia su alcance general y su obligatoriedad, constitutiva de una situación impersonal y objetiva para los administrados a quienes las normas van destinadas.

Finalmente, la actividad jurisdiccional es la actividad estatal que decide controversias con fuerza de verdad legal, pudiendo ser cumplida esta función por órganos que se hallan encuadrados en el Poder Ejecutivo (como el Tribunal Fiscal).

Cfr. CASSAGNE, JUAN CARLOS. *Derecho administrativo*. 3ª ed. actualizada. Tomo I. Ed. Abeledo Perrot.

“La distinción entre función jurisdiccional y administrativa ya se encuentra presente en autores del siglo pasado, por ejemplo en la obra de Mayer. En efecto... sostenía este tratadista que el acto jurisdiccional comporta la declaración de lo que es derecho en el caso individual y que tal contenido se presenta tanto en la sentencia que dictan los jueces cuanto en los actos administrativos de contenido jurídicamente regulado (Mayer, Otto, “Derecho Administrativo Alemán”, Depalma, Bs. As., 1982 Tomo I pág. 220”. Citado por TORRES, AGUSTÍN. “Tutela jurisdiccional efectiva”. Publicado en la página web de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

<http://www.aef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/0/E77224BD8B0568FD03256D6F003F9A82?opendocument>.

do el Tribunal Administrativo está estructurado como una magistratura independiente, actuando en un "procedimiento estrictamente reglado por la ley"; y aunque pueda actuar de oficio lo hace frente a partes, dato este último que no concurre en la administración activa.

Esta decisión de los tribunales administrativos hace cosa juzgada, según Mayer, efecto del que carecen los actos de la administración activa. Así, dice que el tribunal administrativo es "una autoridad especialmente constituida para realizar esta clase de justicia".

BENJAMÍN VILLEGAS BASAVILVASO también establece estos requisitos de imparcialidad e independencia en el órgano jurisdiccional de sede administrativa y el efecto de cosa juzgada del acto que emite³.

Sin embargo, GORDILLO⁴ sostiene que la serie o secuencia de actos a través de los cuales se desenvuelve la actividad de los organismos administrativos no se denomina "proceso administrativo" sino "procedimiento administrativo". Reserva el término "proceso" para el proceso judicial, entendiéndolo como la secuencia de actos que tienen por finalidad decidir una controversia entre partes (litigio) *por parte de una autoridad imparcial e independiente (juez)*, con fuerza de verdad legal (autoridad de cosa juzgada)⁵. Así entiende que "es básico que el acto final del proceso sea un acto judicial, es decir, una decisión proveniente de una autoridad imparcial e independiente, "desinteresada," con respecto al proceso. La clave es la existencia de una autoridad independiente del poder político e imparcial en la contienda que lo tiene a dicho poder como parte".

Pero a renglón seguido deja en claro que las reglas "procesales" se aplican al "procedimiento", ya que "negarle el nombre o carácter de "proceso" al procedimiento administrativo, no puede en modo alguno implicar que por tal circunstancia la administración no habrá de estar sujeta a ninguna regla o principio de derecho en su tramitación. En efecto, pareciera ser evidente hoy día que ciertos principios generales del

² Mayer, Otto , "Derecho Administrativo Alemán", Depalma, Bs. As., 1982 Tomo I. Citado por TORRES, AGUSTÍN. "Tutela jurisdiccional efectiva". Publicado en la página web de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales citada en la Nota 1.

<http://www.aef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/0/E77224BD8B0568FD03256D6F003F9A82?opendocument>.

³ TORRES, AGUSTÍN. "Tutela jurisdiccional efectiva" (cita a BENJAMÍN VILLEGAS BASAVILVASO, *Derecho administrativo*. Tomo II, págs. 242/8). Publicado en la página web de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

<http://www.aef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/0/E77224BD8B0568FD03256D6F003F9A82?opendocument>.

⁴ GORDILLO, AGUSTÍN. *Tratado de Derecho Administrativo*. T 2, IX-5, 6. 6° edición. Fundación de Derecho Administrativo.

⁵ GORDILLO, AGUSTÍN. *Tratado de Derecho Administrativo*. T 2, IX-2, 2. 6° edición. Fundación de Derecho Administrativo.

derecho y ciertas normas constitucionales consustanciadas con el Estado de Derecho y el sistema republicano de gobierno, no están destinadas a ser aplicadas únicamente en el proceso judicial: también la administración está sometida a esos principios y sus procedimientos no estarán menos ligados a ellos por el hecho de que no los cubramos con la calificación de “proceso.”⁶

Entre dichas reglas procesales o principios -que son de carácter constitucional, de justicia natural y de derecho supranacional, y garantizan la defensa de los derechos civiles y humanos en general del individuo y de las asociaciones en el procedimiento⁷- cabe destacar la del respeto al debido proceso legal, de especial interés para el tema que nos ocupa.

Dentro de esa función jurisdiccional de la administración, que se desarrolla en un procedimiento, pueden distinguirse⁸: la función jurisdiccional propiamente dicha y la función cuasi-jurisdiccional.

La primera se encomienda a un órgano independiente y separado de la administración activa. La segunda, en cambio, se encarga a un órgano incorporado a la estructura jerárquica de la misma.

2. CONTROL JURISDICCIONAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Sostiene AGUSTÍN TORRES⁹ que “el control jurisdiccional de la administración tributaria se ajusta a cuatro tipos básicos: a) el de jurisdicción única atribuida en forma exclusiva al Poder Judicial (o sistema anglosajón); b) sistema de jurisdicción atribuida a tribunales administrativos con necesaria revisión por órganos del Poder Judicial (sistema norteamericano); c) sistema de revisión asignada a órganos jurisdic-

⁶ GORDILLO, AGUSTÍN. *Tratado de Derecho Administrativo*. T 2, IX-3, 3.1. 6° edición. Fundación de Derecho Administrativo.

⁷ GORDILLO, AGUSTÍN. *Tratado de Derecho Administrativo*. T 2, IX-8, 9.2. 6° edición. Fundación de Derecho Administrativo.

⁸ TORRES, AGUSTÍN. “Tutela jurisdiccional efectiva”. Publicado en la página web de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

<http://www.aef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/0/E77224BD8B0568FD03256D6F003F9A82?opendocument>.

⁹ TORRES, AGUSTÍN. “Tutela jurisdiccional efectiva”. Publicado en la página web de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

<http://www.aef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/0/E77224BD8B0568FD03256D6F003F9A82?opendocument>.

cionales que no integran ninguno de los otros poderes (sistema alemán); d) el de doble jurisdicción o distribución de la competencia entre tribunales administrativos especializados y el poder judicial (sistema francés)”, describiendo cada uno de los tipos con precisión.

Luego encuadra la función de la Administración Tributaria Argentina como “cuasi-jurisdiccional” ya que el procedimiento determinativo de oficio (previsto en el art. 17 de la Ley 11.683, t.o. 1998) es “un procedimiento de comprobación que lleva a cabo la Administración tributaria con el fin de determinar el tributo, liquidar sus accesorios y, en su caso, aplicar multa. Culmina en un acto administrativo cuya naturaleza, a mi juicio, no es jurisdiccional; ni siquiera objetivamente jurisdiccional como lo pretendía Jarach recibiendo la influencia de Vittorio Scialoja y de Chiovenda. Aquí, como señala Carnelutti, la Administración “juzga y manda para el desenvolvimiento de un interés en conflicto y no para la composición del conflicto: se trata de un juicio y un mandato de parte, no de un juicio y de un mandato imparciales, puesto que la autoridad administrativa es uno de los sujetos en conflicto, mientras que la autoridad judicial se halla sobre los sujetos en conflicto”. Por lo tanto se trata de una actividad cuasi-jurisdiccional -incluso cuando se resuelven los recursos de reconsideración (art. de la ley) o el de apelación (art. 74 del decreto reglamentario)-, que requiere tutela jurisdiccional efectiva.

Esta garantía de la tutela jurisdiccional efectiva origina el contencioso tributario con competencia alternativa, en virtud de la opción que pueden ejercitar los contribuyentes de acudir tanto a órganos administrativos independientes (y de funciones definitivamente jurisdiccionales) como a órganos judiciales. La opción por la vía de impugnación ante el Tribunal Fiscal o la de la sede judicial implica: la primera, efectos suspensivos sobre la intimación de pago; la segunda, salvo en el caso de multas o sanciones, el cumplimiento íntegro de la obligación tributaria, y se concreta como demanda de repetición en virtud de la vigencia del principio “solve et repete.”

AGUSTÍN TORRES contrapone la actividad “cuasi-jurisdiccional” de la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante AFIP) a la actividad “jurisdiccional” del Tribunal Fiscal de la Nación (en adelante, TFN).

Para ello se funda en la autarquía administrativa y financiera de la que goza el TFN (encuadrado presupuestariamente en la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos) y en que el resultado de sus funciones jurisdiccionales es sólo revisable por el Poder Judicial, siendo en este sentido totalmente independiente del Poder Ejecutivo. “Esta independencia de criterio de sus integrantes se asegura por la ley a través de la inamovilidad de sus miembros (art. 148) que permanecen en sus cargos mientras dura su buena conducta y sólo pueden ser removidos por un Jurado presidido por el Procurador del Tesoro e integrado por cuatro abogados de la matrícula y por las causales que prevé la ley; por la intangibilidad de sus retribuciones y régimen previsional que es igual al de los jueces de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal de la Capital Federal (art. 149); por la

prohibición de ejercer el comercio, actividades políticas o profesionales salvo la defensa de los intereses personales, del cónyuge, de los padres o de los hijos; y porque tampoco pueden desempeñar otros puestos públicos o privados excepto la comisión de estudios o la docencia. La imparcialidad que es una cualidad del espíritu y fortaleza del Juez se ha encontrado siempre presente en los miembros del Tribunal Fiscal , y se encuentra reforzada por el deber de excusarse en los supuestos que contempla el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación”.

3. **TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN**

“El 28 de abril de 2004 el Tribunal Fiscal de la Nación cumplió 44 años de su instalación, y sigue siendo motivo de comentarios elogiosos, así como de reconocimiento internacional, no sólo por su alto grado de especialización, sino también por su formación interdisciplinaria, la cual resulta indiscutible, en razón de la combinación de los factores técnicos, contables, económicos y jurídicos que componen el fenómeno de la tributación... El acceso a la instancia del Tribunal de marras -que además de estar dentro de la órbita administrativa no deja de ser independiente e imparcial-, significa la morigeración del viejo *solve et repete*, esto es, el pago de la suma intimada por el organismo recaudador al administrado, como paso previo para acceder a la discusión y consecuente repetición de lo abonado¹⁰”.

Otro de los objetivos que se persiguieron con la creación del Tribunal fue recordado por el Dr. GUILLERMO GALLI en la causa "Constructores Asociados"¹¹: "...en el debate en el seno de la Cámara de Diputados de la Nación el miembro informante de la Comisión de Presupuesto de Hacienda del cuerpo expuso uno de los principales motivos que movieron al Poder Ejecutivo nacional a propiciar la creación del Tribunal, como a la Comisión a apoyar la iniciativa. En oportunidad de fundar el proyecto de ley, el diputado FERREYRA sostuvo que es propósito de la Comisión hacer desaparecer esa aberración jurídica que aún subsiste en la ley 11.683, de que en la discusión de estas cuestiones fiscales en el ámbito administrativo, los funcionarios de la D.G.I. sean a la vez jueces y parte en las decisiones de los problemas que les plantean los contribuyentes" (Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación. Período extraordinario del año 1959, sesión del 22 de diciembre de 1959, p. 6345).

¹⁰ MALVESTITI, DANIEL, “La vigencia del Tribunal Fiscal de la Nación”. PET 2004 (mayo 300),12

¹¹ "Constructores Asociados S.A. (TF 15.551-I) c. D.G.I.", del 29/6/1999, Sala IV C.N.A.C.A.F . Citado por DANIEL MALVESTITI en "Competencia del Tribunal Fiscal en caducidad de planes de pago: importante disidencia del doctor GALLI re-abre una discusión que parecía cerrada", revista IMPUESTOS: 1999-B, 2197.

En otro párrafo continúa diciendo que "La única forma de impedir las consecuencias de la inevitable falta de independencia e imparcialidad de los funcionarios del organismo recaudador era, en la clara intención de los legisladores, otorgar al Tribunal Fiscal que se creaba, amplia competencia para controlar la actividad de la D.G.I. en aquellos aspectos en que el organismo administrativo ejercía funciones aparentemente jurisdiccionales".

Con el fin de posibilitar una cercanía a los contribuyentes de las distintas regiones del país, el Tribunal ha sido creado con jurisdicción íntegra o plena, establecida en el art. 145 de la ley de rito, que permite su funcionamiento en el interior del país mediante delegaciones fijas o móviles.

Para hacer efectiva esa disposición legal, AGUSTÍN TORRES, ex Presidente del Tribunal en el período 11/03/1998 al 30/11/2002, impulsó la idea de establecer un sistema de Mesas de Entrada en el interior, con una secretaría letrada y una oficina de notificaciones, comenzando por la ciudad de Córdoba, y posteriormente Paraná¹². Por su parte, PEDRO PAGANI menciona¹³, respecto de las delegaciones fijas, dos proyectos que aconsejaban instalar salas en la ciudad de Córdoba, con jurisdicción en la zona noroeste, y en la ciudad de Paraná.

Si bien estos intentos no se han materializado aún, el prestigio del Tribunal y su ecuanimidad al resolver¹⁴, tornan recomendable la opción de someter a su consideración las resoluciones adversas en materia impositiva o aduanera aún para los contribuyentes domiciliados en el interior del país.

Como lo señala el Dr. MALVESTITI, "en muchos lugares del interior de la República, es marcado el desconocimiento imperante con respecto al Tribunal Fiscal y, por supuesto, la falta de información sobre la forma de acudir a él, sin tener que desplazarse hasta la ciudad de Buenos Aires para la interposición de los recursos. Todo ello, unido a las dificultades económicas que puedan presentarse para acudir hasta la Capital Federal, en los hechos se traduce en que los planteos contra las determinaciones de oficio o cualesquiera resoluciones emitidas por la autoridad administrativa, que sean apelables de acuerdo con la ley 11.683, se viabilizan según la otra opción del art. 76 de dicha ley, esto es, el recurso de reconsideración

¹² Cfr. "El Tribunal Fiscal de la Nación es un lugar por el cual yo no dudaría en dar la vida". Reportaje realizado por TERESA GÓMEZ al Presidente AGUSTÍN TORRES. PET N° 163, 24/08/1998.

¹³ PAGANI, PEDRO JOSÉ, "La década de los años 80", en "Tribunal Fiscal de la Nación - 40 años", Asociación Argentina de Estudios Fiscales, pág. 49, setiembre de 2000.

¹⁴ Transparencia, objetividad y justicia son requisitos exigidos al Tribunal por el art. 4° inc. b) del decreto 229/00 ("objetividad, justicia e imparcialidad" y por el inc. g); además lo exige el art. 4° inc. a) del mismo cuerpo). También vienen impuestos por la CICC y la ley 25.188 de ética pública. Puede decirse que el Tribunal los cumple acabadamente.

ante el propio organismo recaudador, y no por la apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, de conformidad con los procedimientos que al efecto prevén las normas del título II de la ley mencionada”¹⁵.

A esto se suma el problema de la competencia del Tribunal, que se ha intentado acotar por vía de decretos de necesidad y urgencia o por medio del dictado, por parte de la A.F.I.P., de actos administrativos intencionadamente no denominados “determinación de oficio” para impedir su apelación ante el Tribunal.

Pero “gracias a su buena y exhaustiva labor, el Tribunal Fiscal se declaró competente en gran cantidad de cuestiones que, a priori, se intentara dejarlo fuera del debate: ello demuestra la seriedad de sus integrantes en cuanto a la necesidad imperiosa de que el contribuyente encuentre un ámbito garantizador de discusión de la problemática tributaria, de por sí tan compleja...”¹⁶,

4. COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN EN RAZÓN DEL MONTO

El Tribunal Fiscal tiene jurisdicción plena para la resolución de las causas tributarias, pudiendo volver a examinar los hechos y el derecho aplicados en el acto de determinación recurrido, “efectuando una apreciación distinta a la de la administración fiscal y modificando y reliquidando el gravamen y los accesorios apartándose incluso de las argumentaciones de las partes, bien que esta reforma no puede ser en perjuicio del contribuyente, es decir rige la prohibición de la reformatio in pejus. Claro está que el recurso de apelación ante el Tribunal involucra o contiene al de nulidad por vicios en el procedimiento, en la forma o en la fundamentación del acto administrativo impugnado, habiéndose inclinado la jurisprudencia por anular los actos sólo cuando el vicio no puede ser subsanado en instancia del Tribunal”¹⁷.

Sin embargo, el Tribunal, para decidir su competencia impositiva y aduanera, tiene dos limitaciones: en razón de la materia y en razón del monto apelado (cfr. Art. 159 de la ley 11.683).

Respecto de la materia impositiva, es competente para resolver:

¹⁵ MALVESTITI, DANIEL. “La vigencia del Tribunal Fiscal de la Nación”. PET 2004 (mayo 300),12

¹⁶ MALVESTITI, DANIEL. “La vigencia del Tribunal Fiscal de la Nación”. PET 2004 (mayo 300),12

¹⁷ TORRES, AGUSTÍN. “Tutela jurisdiccional efectiva”. Publicado en la página web de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

a) en los recursos de apelación contra las resoluciones de la A.F.I.P. que determinen tributos y sus accesorios, en forma cierta o presuntiva, por un importe superior a \$2500,

b) en los recursos de apelación contra las resoluciones que impongan sanciones por un importe superior a \$2.500,

c) en los recursos de apelación contra las resoluciones denegatorias dictadas por la A.F.I.P. en reclamos por repetición de impuestos, en caso de pago espontáneo, por un importe superior a \$ 2.500,

d) en los recursos por retardo en la resolución de reclamos de repetición radicados ante la A.F.I.P., luego de transcurridos tres meses de interpuestos y mediando silencio de la administración,

e) en las demandas directas por repetición de impuestos, en caso de pago a requerimiento, por un importe superior a \$2.500,

f) contra las resoluciones que ajusten quebrantos, por un importe superior a \$ 7.000,

g) en la resolución del recurso de amparo por mora.

El Art. 165 precisa que podrán apelarse el tributo y la sanción, conjuntamente o individualmente, cuando, en conjunto o separadamente, superen los montos establecidos por el Art. 159.

Asimismo se encuentra limitada su función jurisdiccional dado que “no puede declarar la falta de validez constitucional de las leyes tributarias y aduaneras y sus reglamentaciones, a no ser que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso puede seguir la interpretación efectuada por el más alto Tribunal. En segundo lugar el Tribunal no puede ejecutar sus propias sentencias. La sentencia del Tribunal no recurrida pasa en autoridad de cosa juzgada material y debe cumplirse dentro de los quince días de quedar firme (art. 192)”¹⁸.

CARLOS FOLCO¹⁹ ha sostenido que la competencia de este Tribunal se encuentra exageradamente limitada, tanto por el texto legal como por la propia interpretación del órgano.

¹⁸ TORRES, AGUSTÍN. “Tutela jurisdiccional efectiva”. Publicado en la página web de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

<http://www.aef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/0/E77224BD8B0568FD03256D6F003F9A82?opendocument>.

¹⁹ FOLCO, CARLOS MARÍA, "Reforma Tributaria 2000". Aplicación Tributaria S.A., pag. 333. Nota de GÓMEZ, TERESA en “Lamentable: el Tribunal Fiscal de la Nación, en voto dividido, se declaró incompetente para entender en la exclusión de un monotributista”. PET N° 291

En las sentencias del Tribunal²⁰ se puede encontrar una explicación a tal interpretación estricta de las normas en lo referente a su competencia en razón del monto: "El fundamento de tal restricción en razón del monto que inspira la norma de que se trata, radica en que el legislador consideró necesario poner un límite a la competencia del Tribunal Fiscal a los efectos de evitar que, por un lado, por un exceso de "pequeñas reclamaciones" se afectara la labor de ese organismo, siendo en definitiva la importancia de la determinación lo que posibilita el acceso a esa vía jurisdiccional."

Esa interpretación restrictiva del Tribunal se puede apreciar en aquellos casos en que la A.F.I.P. aplica una multa cuyo monto es exactamente igual al mínimo legal. Al respecto, los Vocales del Tribunal se encuentran divididos en sus opiniones. Mientras la Sala C²¹ considera competente al Tribunal, la mayoría de la Sala D opina lo contrario.

Sostenemos, adhiriendo al criterio de la Dra. TERESA GÓMEZ, que "el Tribunal Fiscal de la Nación no debe desalentar su propia competencia. Más, cuando al fin y al cabo, sólo se trate de diferencias mias²²".

Si bien parece un tema menor por los montos en juego, una interpretación literal de la norma impediría el acceso al T.F.N. en casos tan importantes como aquellos en los cuales se apliquen las sanciones del art. 39 de la ley 11.683.

El tema fue resuelto por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en autos "Cielos de Ancasti S.A.", Sala I (30/10/2001) en favor de la competencia del Tribunal "pues, al aludir expresamente la norma a dicha suma cabe entender que en esa cantidad y las que sean superiores a aquella ha fijado el monto mínimo apelable ante ese organismo jurisdiccional".

Comentando dicho fallo, sostiene el Dr. MALVESTITI²³: "Es muy probable que para muchos lectores haya pasado desapercibido que la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación en razón del monto, tal como está expresada en la Ley 11.683... sea extraña en cuanto al alejamiento de habituales números "redondos" salvo que hayan sido modificados como consecuencia de aplicarles índices de ajuste que provo-

²⁰ "Hilar S.A." T.F.N. Sala B, 21/10/2002. El fallo cita a GIULIANI FONROUGE y NAVARRINE, *Procedimiento Tributario*, Ed. Depalma, Bs. As., 1993, pág. 6653 y 654.

²¹ T.F.N. Sala C "Rizzi Distribuciones S.A.", 30/09/2003. Se funda en la causa resuelta por la C.N.A.C.A.F. en "Cielos del Ancasti SA", (30/10/2001).

²² GÓMEZ, TERESA y FOLCO, CARLOS. *Procedimiento Tributario. Ley 11.683-Decreto 618/97*. 2ª ed. actualizada y ampliada. Ed. La Ley

²³ MALVESTITI, DANIEL. "Multas de \$ 2.500: la Cámara federal dejó de lado el ritualismo formal y le devolvió la competencia que había rechazado el tribunal fiscal". IMP 2002-A-386

caron su vigencia con decimales. Sin embargo, y a pesar que el art. 159 hace referencia a \$ 2.500 y a \$ 7.000 a nadie podría pasársele por la cabeza que las resoluciones que se ven afectadas con dichos montos deben ser por \$ 2.501 o \$ 7.001 en función al aditamento de la palabra "superiores a" que contiene el citado artículo.

Pues bien, el fallo que hoy traemos en nota ("Cielos del Ancasti S.A. c/D.G.I.", 30/10/01) -en sus dos instancias- nos muestra un ejemplo de interpretación abierta, garantista, omnicomprendiva de la voluntad de legislador contra otra interpretación cerrada, afincada exclusivamente en la exacta letra de la ley y nada más que en ella...".

Pese a existir dicho precedente de Cámara, el cual –a nuestro juicio- debería ser acatado por el Tribunal Fiscal, la mayoría de la Sala D, como dijimos, sigue haciendo lugar a la excepción de incompetencia opuesta por el Fisco Nacional cuando el acto apelado en razón de su monto es igual al límite legal previsto para habilitar la competencia del Tribunal, por entender que no lo “supera”²⁴.

Cabe resaltar los votos en disidencia del Dr. BRODSKY, estableciendo que corresponde rechazar la excepción de incompetencia opuesta por el Fisco Nacional, de conformidad con lo establecido in re "Cielos de Ancasti S.A."

Ahora bien, cabe preguntarse cuál es la solución jurisprudencial respecto de la competencia del Tribunal en razón del monto, para el caso de acumulación objetiva de acciones por aplicación de multas. ¿Es posible sumar los montos de las multas para habilitar la competencia?

4.1 ACUMULACIÓN OBJETIVA DE ACCIONES

Nos permitimos disentir con parte de la doctrina que afirma que las normas de procedimiento tributario no prevén la acumulación de acciones y que por lo tanto resulta de aplicación supletoria el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, que contempla tal situación²⁵.

²⁴ TFN Sala D: "Castelli, Laura A.", 30/09/2003; "López Carmelo s/ apelación", Expte. N° 18.984-I, 7/5/2001 y "Metalúrgica Pano S.R.L.", Expte. N° 19.019-I, 23/4/2002.

²⁵ AGUILAR CARAVIA, OSCAR W., "El tribunal fiscal y fundamentos rebatibles de algunas declaraciones de incompetencia", IMP 1994-A, 3.

Consideramos que la acumulación objetiva de acciones está prevista en el Reglamento de Procedimientos del Tribunal Fiscal de la Nación (Acordada 840/93), art. 19, que tiene prelación sobre el mencionado Código, según lo establece el artículo 197 de la Ley de Procedimiento Tributario. Es decir que en primer lugar se aplica la Acordada 840/93 y, supletoriamente el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Esto significa que el tema tiene una especialidad propia del derecho tributario y que no deben aplicársele los criterios del derecho procesal civil y comercial sin más.

El Art. 19 de la Acordada establece que el actor podrá recurrir diversas resoluciones administrativas en un mismo proceso interponiendo los recursos en un solo escrito, exigiendo como requisitos que exista conexión jurídica y que las diversas resoluciones administrativas emanen del mismo organismo recaudador.

El Dr. BRODSKY, ha definido jurisprudencialmente la conexión jurídica necesaria para habilitar la competencia, diciendo que: “²⁶no sólo está dada por la identidad del infractor sino también por premisas de hecho comunes, las que en su caso, serían las que justificarían la conveniencia de su consideración simultánea a fin de procurar una economía procesal”. En la especie se trataba de dos instrucciones sumariales iniciadas, notificadas y resueltas al mismo tiempo, y las multas finalmente aplicadas por la AFIP-D.G.I., tenían los mismos fundamentos y reconocían sustento en las disposiciones del tercer párrafo del art. 39 de la ley 11.683.

La jurisprudencia reciente del Tribunal, basada en criterios de la doctrina procesal civil y comercial, ha agregado otro requisito para la procedencia de la competencia, a saber: “la acumulación objetiva sólo puede tener lugar a condición de que el juez, ante el cual se unen las acciones, sea también competente para conocer de cada una separadamente, destacando que esto viene establecido expresamente para la competencia por valor”²⁷.

Esa jurisprudencia se contradice con lo establecido por el mismo Tribunal en la causa "Pazzaglia de Salvarredi", que resolvió, para los casos de acumulación de multas, que debe estarse al total cuestionado, y no al importe individual de cada sanción. Mediando una acumulación de acciones por multas, el monto

²⁶ TFN Sala D, Voto en minoría del Dr. BRODSKY, “Tucaana S.A.”, 06/02/2004. En el mismo sentido su voto en minoría en las causas “Tagliaferri, Miguel A.”, T.F.N. Sala D, 03/10/2000 y “Reula, Emilio Ramón”, T.F.N. Sala D, 04/06/1999. Con igual criterio votó en “Suragro S.A.” T.F.N. Sala D, 25/03/1999, aunque en ésta oportunidad votó formando la mayoría, pero con distinta fundamentación que el resto de los Vocales.

²⁷ “Tagliaferri, Miguel A.” (TFN Sala D, 3/10/2000), donde se cita a CHIOVENDA, JOSÉ, *Principios de Derecho Procesal Civil*, T. II, pág. 736, Traducción de José Casais y Santaló. Madrid.

total de ellas y no los conceptos que la integran considerados individualmente, es el que determina la competencia²⁸.

Consideramos que la jurisprudencia reciente del Tribunal es desfavorable para los contribuyentes e inequitativa por las razones que expondremos más adelante, y hacemos votos para que sea revertida prontamente. Creemos que la Sala B del Tribunal está dando pasos en esa dirección, como puede apreciarse en los siguientes fallos.

4.2 JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En un reciente fallo recaído en autos “Delta Ingeniería Industrial SAIC”²⁹, la Sala B del Tribunal habilitó su competencia para entender en un recurso de apelación contra la resolución dictada por la AFIP-DGI, mediante la cual se aplicaban al contribuyente cinco multas por impuestos omitidos en cinco períodos fiscales. Los montos de las mismas, en tres de los supuestos, no alcanzaban el mínimo legal de \$2500.

En el primer considerando el Tribunal Fiscal encuadra el caso en el artículo 159 de la ley 11.683.

En el segundo considerando, se menciona el criterio del Tribunal en los casos de acumulación objetiva de acciones: “es jurisprudencia de este Tribunal que, no obstante que la actora efectúe una acumulación objetiva de acciones, a fin de determinar la competencia de este organismo jurisdiccional, deben considerarse los montos de las resoluciones que se recurren en forma independiente”³⁰.

Pero a continuación el Tribunal considera que la jurisprudencia citada no es aplicable en autos, ya que se trata de una sola resolución en la cual se aplican varias multas a raíz de un único sumario instruido con motivo de una misma inspección.

El razonamiento seguido por el Tribunal es el siguiente: “De igual modo que cuando en un mismo acto determinativo se ajustan distintos períodos, el importe que abre la competencia es el que se intima en

²⁸ T.F.N. "Pazzaglia de Salvarredi", 17/7/1969. Citado por GÓMEZ, TERESA en “Lamentable: el Tribunal Fiscal de la Nación, en voto dividido, se declaró incompetente para entender en la exclusión de un monotributista”, P.E.T. N° 291. Ver también CARLOS M. GIULIANI FONROUGE, SUSANA NAVARRINE, *Procedimiento tributario y de la seguridad social*. 8ª ed. actualizada y ampliada, pág. 678. Ed. Depalma.

²⁹ T.F.N. Sala B, conformada por Agustín Torres - Juan P. Castro - Carlos A. Porta, “Delta Ingeniería Industrial SAIC”, 16/03/2004

³⁰ Se cita los precedentes: Sala B - 24/4/1995 - "Aixela SA"; Sala A - 10/3/1999 - "Ayala, Roberto Jesús".

concepto de impuesto, cuando en un solo acto se aplican diversas sanciones, es bien claro que el importe total aplicado por ese concepto, es el que debe observarse a los fines de establecer si se supera, como en el caso, el mínimo legal”. Luego aclara que esa interpretación es la que mejor se corresponde con el derecho constitucional de defensa y cita jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en ese sentido.³¹

De acuerdo con lo señalado, rechaza la excepción de incompetencia planteada por la representación fiscal con costas y declara la competencia del Tribunal para entender en autos, ordenando que vuelvan estos a la Vocalía de la 6ª Nominación para la prosecución de la causa.

En el mismo sentido, en autos “Agostini, Carlos D.” (20/07/2001) la Sala B estableció que es improcedente el planteo de excepción de incompetencia en razón del monto cuando el Fisco ha ejercido la facultad de acumular objetivamente sus acciones dictando una única resolución en la que ejerció su pretensión punitiva, intimando el ingreso de un monto total por todas las sanciones que excede el mínimo legal que habilita la competencia del Tribunal Fiscal.

El fallo se fundó en los siguientes argumentos:

1) la excepción de incompetencia articulada por la representación fiscal no puede prosperar ya que, en el caso de autos, el Fisco Nacional ha él mismo ejercitado la facultad de acumular objetivamente sus acciones contra el actor, dictando una única resolución en la que ejerció su pretensión punitiva con relación a presuntos incumplimientos formales e intimando el ingreso de un monto total de \$3000.- que excede el mínimo legal que habilita la competencia de este Tribunal Fiscal.

2) resulta ilógico que si el juez administrativo merituyó positivamente la acumulación en un sólo procedimiento sumarial del juzgamiento de varios hechos y aplicó sanciones por un valor total superior al tenido en mira por el legislador para abrir esta vía jurisdiccional, cercene el derecho de defensa del contribuyente limitando sus defensas a la mera interposición de un recurso de reconsideración ante el mismo organismo que dictó el acto.

3) por otra parte la solución que se propicia resulta armónica con lo dispuesto por la Ley 11.683 en su artículo 165, primer párrafo segunda parte al permitir la apelación, aún de un sólo concepto, de una resolución que determine impuesto y aplique multa, a pesar de que alguno de ellos no supere el mínimo legal.

³¹ “Que, nuestro más Alto Tribunal ha dicho que la exégesis de la ley requiere la máxima prudencia, cuidando que la inteligencia que se le asigne no pueda llevar a la pérdida de un derecho, por lo que no debe prescindirse de las consecuencias que derivan de cada criterio, pues ellas constituyen uno de los índices más seguros para verificar su razonabilidad y coherencia con el sistema en que está engarzada la norma (5/3/1987 - "Zacarías, Aníbal c/CNAS”).

Pero este criterio del Tribunal no es utilizado cuando es el contribuyente quien pretende acumular sus acciones contra el Organismo Recaudador.

Así, la misma Sala B, en una sentencia recaída el 21/10/2002 en autos caratulados “Hilar S.A.” entendió que los montos de las tres multas impuestas en las tres resoluciones de la A.F.I.P. debían ser considerados aisladamente respecto de la habilitación de la competencia del Tribunal.

En efecto, sostuvo, por remisión a la doctrina sentada in re “Medina Manuel O.” (21/3/96), que "aun cuando se trate del mismo impuesto, idéntico sujeto y las resoluciones sean de la misma fecha, las penalidades responden en el caso a sumarios que transitaron en forma independiente, derivados del -presunto- incumplimiento de diversos requerimientos del órgano demandado, lo cual puede demostrar, en el mejor de los supuestos, la afinidad de las cuestiones planteadas, empero no puede llevar -en ausencia de una previsión legal expresa- a la acumulación de montos pretendida."

Sin embargo, como las tres multas aplicadas eran de \$2500, el Tribunal Fiscal se declaró competente para entender en la apelación deducida, remitiéndose a la doctrina sentada in re “Cielos del Ancasti S.A.”. Es decir que se resolvió a favor de la competencia del Tribunal, pero tomando los montos de cada una de las multas aisladamente.

Tampoco se hizo lugar a la sumatoria de los montos de las multas en la causa caratulada “Spinelli”³², y como, a diferencia del caso anterior, el monto de cada una de las tres multas aplicadas por medio de tres resoluciones no superaba el mínimo legal, la Sala no habilitó la competencia del Tribunal. Éste, sin fundarse en doctrina o jurisprudencia sobre el tema, consideró que los montos a fin de abrir su competencia, debían tomarse en forma independiente.

En resumen, para esta Sala B la suma de los montos de las multas para habilitar la competencia del Tribunal Fiscal sólo puede prosperar en caso de acumulación de acciones realizada por el Fisco, al dictar una única resolución. Si bien consideramos positivo este criterio, es insuficiente, ya que no se da al contribuyente el mismo derecho de que se sumen los montos de las multas impuestas en distintas resoluciones cuando pretende acumular sus acciones contra el Ente Fiscal.

La Sala D del TFN, resolvió en autos “Tucaana S.A.”³³ que es procedente la excepción de incompetencia opuesta por el Fisco Nacional cuando el acto apelado en razón de su monto -en el caso, dos resolu-

³² T.F.N. Sala B, “Spinelli, Domingo R. - Spinelli, Christian - Fleita de Spinelli, Mirta E.”, 30/05/2000.

³³ T.F.N. Sala D, integrada por María I. Siritto, Ethel E. Gramajo y voto en disidencia del Dr. Sergio P. Brodsky, “Tucaana S.A.” 6/2/2004

ciones de la AFIP-DGI que imponían multas de \$2500 cada una-, no “supera” el límite legal requerido para habilitar la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación.

Para arribar a esta decisión, el Tribunal argumentó que para determinar su competencia, en caso que se apelen varias multas en un solo escrito, no procede la unión de los valores de las mismas para evitar una declaración de incompetencia, ya que el análisis de la competencia precede lógicamente y cronológicamente al de la acumulación de las causas y su inversión en el tratamiento importaría un desorden en la normal sustanciación de las mismas.

Este fallo es grave desde dos puntos de vista ya que, además de no considerar la sumatoria de los montos de las multas acumuladas por el recurrente, entiende que procede declarar la incompetencia ya que cada multa de \$2500 no “supera” el límite legal, haciendo una interpretación literal de la norma y no acatando lo resuelto por la Cámara en “Cielos de Ancasti S.A.”.

Cabe destacar el voto en disidencia del Dr. Brodsky, que rechazó la excepción de incompetencia opuesta por el Fisco Nacional en base a dos argumentos:

1) El monto de la multa impuesta en la resolución apelada, cuando es igual al mínimo legal fijado, habilita la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación, de conformidad con lo establecido en "Cielos de Ancasti S.A.".

2) La acumulación objetiva formulada por la recurrente de las dos multas que le fueron impuestas es procedente, ya que existe conexión jurídica entre dichas sanciones, dada por la identidad del infractor y por premisas de hecho comunes.

3) No existen obstáculos reglamentarios para que ambas sanciones sean analizadas simultáneamente, para lo cual la sumatoria de sus respectivos importes es una consecuencia obligada. En especial, si se repara en que de confirmarse las sanciones, el pago de la tasa de actuación comprenderá los importes de las dos multas.

En el precedente “Tagliaferri, Miguel A.”³⁴, se interpone recurso de apelación contra dos resoluciones de la AFIP-DGI en virtud de las cuales se le aplica al recurrente dos multas cuyos montos no alcanzan el mínimo legal. La Sala D por mayoría (Dra. Gramajo y Dr. Brodsky) resolvió declarar condonadas las multas impuestas en autos, tal como lo solicitara el recurrente. Pero respecto de la acumulación objetiva de acciones, se dijo:

³⁴ T.F.N. Sala D, “Tagliaferri, Miguel A.”, 03/10/2000.

La Dra. SIRITO, fundándose en doctrina de la Cámara, sostuvo que “aunque pueden apelarse varios actos administrativos en un solo escrito, esta circunstancia no impide que se juzgue la inadmisibilidad del recurso respecto de cada uno de ellos”³⁵.

Asimismo se apoya en la doctrina procesal civil y comercial,³⁶ que establece que la acumulación objetiva sólo puede tener lugar a condición de que el juez ante el cual se unen las acciones, sea también competente para conocer de cada una separadamente, destacando que esto viene establecido expresamente para la competencia por valor.

También hace referencia al plenario del T.F.N. recaído en la causa "Sava S.A. s/apelación"³⁷, de cuya doctrina se desprende que el análisis de la competencia precede lógica y cronológicamente al de la acumulación de las causas y su inversión en el tratamiento importaría un desorden en la normal sustanciación de las mismas.

Así se intenta impedir la maniobra mediante la cual, para evitar la declaración de incompetencia respecto de uno o varios de los actos apelados que no alcancen al mínimo legal que habilita la intervención del Tribunal, se unen los valores de los mismos³⁸.

El Dr. BRODSKY sostiene que corresponde resolver en primer término la excepción de incompetencia opuesta por el Fisco. Para ello meritúa que la acumulación objetiva formulada por la recurrente de las dos multas que le fueron impuestas es procedente, ya que existe una conexión jurídica entre dichas sanciones³⁹.

Asimismo estima que “no acoger la acumulación objetiva, como lo ha solicitado la representación fiscal no obstante reconocer la identidad de partes e idénticos fundamentos para la aplicación de la sanción, y sin tener en cuenta que aquél agrupamiento responde a una decisión del propio organismo recaudador,

³⁵ Se funda en doctrina de la Alzada. "Urman, Benjamín Teodoro s/apelación" Expte. N° 13.024-I 93, 19/11/93 y "Venturini Hnos. s/apelación" Expte. N° 12.156-I, 22/9/94.

³⁶ CHIOVENDA, JOSÉ, *Principios de Derecho Procesal Civil*, T. II, pág. 731-736 Traducción de José Casais y Santaló – Madrid.

³⁷ T.F.N. Plenario celebrado el 29/5/89, Expte. N° 10.008-I.

³⁸ Con los mismos fundamentos vota, en minoría, en la causa “Suragro S.A.”, 25/03/1999, T.F.N. Sala D.

³⁹ Vota en el mismo sentido que su disidencia en la causa “Tucaana S.A.”, T.F.N. Sala D, 6/2/2004

implica afectar seriamente el derecho constitucional de la recurrente a ser oída por un tribunal competente⁴⁰.

En este sentido, podemos observar una coincidencia de criterio del Dr. BRODSKY con la jurisprudencia de la Sala B.

En “García, Manuel”⁴¹ la Sala D se remitió al criterio establecido en el plenario “Sava S.A.”⁴² antes expuesto. Por ello, el argumento de la actora en el sentido que corresponde sumar al monto apelado en la presente causa, los conceptos que dieron lugar a la interposición por el mismo contribuyente de otros recursos, en trámite ante otras Salas de este Tribunal, en razón de que los actos recurridos se originaron en la misma fiscalización, no prospera, ya que entiende la Sala que el juzgamiento de una eventual incompetencia es privativo de las Salas en las que están radicados⁴³.

El Dr. BRODSKY, en autos “Reula, Emilio Ramón”⁴⁴, consideró como requisito para la viabilidad de la acumulación objetiva de acciones, que se tratara de sanciones derivadas de instrucciones sumariales iniciadas al mismo tiempo, que tengan los mismos fundamentos, que hayan sido notificadas o resueltas al mismo tiempo, es decir que los elementos que surjan de las actuaciones administrativas configuren la existencia de una conexión jurídica entre dichas sanciones, la que no sólo está dada por la identidad del infractor sino también por las premisas de hecho que son comunes. Por tal motivo, y en virtud de lo dispuesto por el art. 19 último párrafo del mencionado reglamento considera que no existen obstáculos reglamentarios para que ambas sanciones -en el caso de multas- sean analizadas simultáneamente, para lo cual la sumatoria de sus respectivos importes es una consecuencia obligada. Así, reitera el criterio que expusimos en las causas “Tagliaferri, Miguel A.”⁴⁵ y “Tucaana S.A.”^{46 47}.

⁴⁰ En el mismo sentido vota, formando parte de la mayoría, en la causa “Suragro S.A.”, 25/03/1999, T.F.N. Sala D.

⁴¹ T.F.N. Sala D, “García Manuel”, 23/12/99.

⁴² T.F.N. “Sava S.A.” Expte. N° 10.008-I, acuerdo plenario, 29/05/89.

⁴³ Para así decidir, se funda en: T.F.N. “Sava S.A.” Expte. N° 10.008-I, acuerdo plenario, 29/05/89.

⁴⁴ T.F.N. Sala D, “Reula, Emilio Ramón”, 04/06/1999. La Dra GRAMAJO adhiere al voto del Dr. BRODSKY, en cuanto declara la procedencia formal del recurso. Votan sólo dos Vocales.

⁴⁵ T.F.N. Sala D, “Tagliaferri, Miguel A.”, 03/10/2000.

⁴⁶ Vota en el mismo sentido que su disidencia en la causa “Tucaana S.A.”, T.F.N. Sala D, 6/2/2004

⁴⁷ En el mismo sentido vota en: T.F.N. Sala D, “Ciccio Rodolfo s/apelación” (Expte. N° 15.998-I), “Gaviglio, Alberto y Gaviglio Enrique s/recurso de apelación” (Expte. N° 16.142-I) y “Peyrano, Raúl Alberto s/apelación” (Expte. N° 15.779-I) con fechas 30/10/98, 12/3/99 y 22/6/99

En “Luján, Carlos”⁴⁸, la Sala C resuelve que para establecer la competencia del Tribunal Fiscal en razón del monto, la admisibilidad del recurso debe ser analizada respecto de cada uno de los actos apelados, aunque se apelen varios actos administrativos en un solo escrito⁴⁹. En el mismo sentido se expide en la causa “Merlo, Juan A.”⁵⁰.

5. PRINCIPIOS CONCULCADOS

Del estudio realizado se puede apreciar una tendencia de algunos Vocales del T.F.N., en especial los de la Sala B y el Dr. BRODSKY de la Sala D, de ampliar la competencia del Organismo en algunos casos de acumulación objetiva de acciones.

En efecto, resuelven a favor de su competencia cuando es el Fisco quien ha acumulado las multas dictando una sola resolución.

Consideramos muy positivos estos pasos dados en el sentido de retornar a la doctrina del fallo "Pazzaglia de Salvarredi", aunque insuficientes, ya que en casos en los cuales es el contribuyente quien acumula sus acciones referidas a multas impuestas por la A.F.I.P. en resoluciones separadas⁵¹ y cuyos montos no alcanzan el mínimo legal, los Vocales de la Sala B interpretan restrictivamente la ley, declarando la incompetencia del Tribunal para entender.

Así inferimos que determinar en qué casos de imposición de multas se puede acceder a la jurisdicción del T.F.N., queda en exclusivamente manos del Fisco (que fue juez y parte en el proceso de determina-

⁴⁸ T.F.N. Sala C, “Luján, Carlos”, 21/02/2002, conformada por GRACIELA L. T. DE WURCEL, ESTEBAN JUAN URRESTI, JOSÉ DANIEL LITVAK.

⁴⁹ Para ello se funda la Sala en lo resuelto por el T.F.N. en autos "Pirámides S.A. s/recurso de apelación - impuesto a las ganancias" del 22/10/98, "Martínez, Hugo Rubén" del 2/8/99 -entre otras-.

⁵⁰ T.F.N. Sala C, “Merlo, Juan A.”, 14/07/2000.

⁵¹ Siempre y cuando exista la conexidad definida por el Dr. BRODSKY, la cual “no sólo está dada por la identidad del infractor sino también por premisas de hecho comunes, las que en su caso, serían las que justificarían la conveniencia de su consideración simultánea a fin de procurar una economía procesal”, TFN Sala D, Voto en minoría, “Tucaana S.A.”, 06/02/2004. En el mismo sentido su voto en minoría en las causas “Tagliaferri, Miguel A.”, T.F.N. Sala D, 03/10/2000 y “Reula, Emilio Ramón”, T.F.N. Sala D, 04/06/1999. Con igual criterio votó en “Suragro S.A.” T.F.N. Sala D, 25/03/1999, aunque en ésta oportunidad votó formando la mayoría pero con distinta fundamentación que el resto de los Vocales.

ción de oficio –por eso hablamos de actividad cuasi-jurisdiccional del organismo recaudador), convirtiéndose de esta forma la AFIP en parte pero también en juez que habilita la competencia del Tribunal.

“Delegar” en la AFIP la habilitación de la competencia del TFN, permitiéndole en forma absolutamente discrecional decidir cuándo emite una o varias resoluciones en caso de multas cuyo monto no alcance al mínimo previsto por la ley y negándole al contribuyente facultades “paralelas” de acumular acciones sumando las multas⁵², es transformar la actividad jurisdiccional de éste Tribunal en actividad “cuasi-jurisdiccional”. Y esto significa simple y peligrosamente la pérdida de independencia del Tribunal.

5.1 PRINCIPIO DE IGUALDAD

Consideramos que esta doctrina del Tribunal es inconstitucional por violar el principio de igualdad (Art. 16 C.N.), pilar del derecho tributario, en su doble acepción de igualdad en la interpretación de la ley e igualdad de los sujetos en la relación tributaria⁵³.

Lo primero conlleva a que no corresponda la interpretación apriorística de la ley tanto a favor del Fisco como del contribuyente. Esta interpretación apriorística a favor del Fisco es la que hacen los Vocales del Tribunal cuando habilitan su competencia en aquellos casos en los que la AFIP acumula sus acciones contra el contribuyente dictando una sola resolución⁵⁴, y se declaran incompetentes cuando es el contribuyente el que pretende acumular sus pretensiones.

De esta forma, se interpreta apriorísticamente el art 19 del Reglamento de Procedimientos del Tribunal Fiscal de la Nación (Acordada 840/93) a favor del Fisco, agregándosele requisitos procesales civiles, que sólo deben regir supletoriamente, es decir, ante la inexistencia de previsión sobre el tema en la mencionada Acordada (art 197 Ley de Procedimiento Tributario 11.683).

El Art. 19 de la Acordada sólo exige para la acumulación de acciones que el actor recurra diversas resoluciones administrativas en un mismo proceso interponiendo los recursos en un solo escrito, siempre que exista conexión jurídica y que las diversas resoluciones administrativas emanen del mismo organismo recaudador. Pero la jurisprudencia reciente del Tribunal, basada en criterios de la doctrina procesal civil y

⁵² Con la salvedad de que debe existir la conexidad apuntada en la nota anterior.

⁵³ CASÁS, JOSÉ OSVALDO. “Los principios en el derecho tributario” , Rev. Arg. de Derecho Tributario, 2002 (Enero/Marzo), 39

⁵⁴ “Delta Ingeniería Industrial SAIC”, T.F.N. Sala B, 16/03/ 2004.

comercial, ha agregado otro requisito para la procedencia de la acumulación, cual es la “condición de que el juez ante el cual se unen las acciones, sea también competente para conocer de cada una separadamente, destacando que esto viene establecido expresamente para la competencia por valor”⁵⁵.

Lo segundo, es decir, la igualdad de los sujetos de la obligación tributaria, implica⁵⁶ que el Fisco y el contribuyente están sometidos por igual a la ley y a la jurisdicción, ya que no hay tributo sin ley que lo establezca y nadie puede ser juez en causa propia. Esta postura actual de la doctrina tributaria importa una ruptura con la concepción tradicional de sumisión del contribuyente al poder del Estado.

La declaración de incompetencia del Tribunal cuando es el contribuyente quien solicita la acumulación de acciones en caso de multas que no alcanzan el mínimo legal, implica la violación de la igualdad en el sometimiento de las partes de la obligación tributaria a la ley y a la jurisdicción administrativa. Se tipifica así la relación Fisco-contribuyente como una "relación de poder" y se abandona de este modo la relación que somete a ambos sujetos por igual a la ley y a la jurisdicción.

La doctrina enumera entre las “prerrogativas procesales” de la Administración la “necesidad de debatir en sede administrativa la cuestión antes de que sea planteada en sede judicial”⁵⁷, pero no figuran entre ellas la prerrogativa de privar al contribuyente de ese debate. Esto denota una fisura o quiebre del principio de igualdad que debe primar en el procedimiento ante el TFN, forjándose de este modo no una relación fundada en el derecho sino una vinculación de poder, que confiere al Fisco una serie de prerrogativas que en forma manifiesta lesionan el principio de igualdad. Las consecuencias de este proceder son advertidas por el juez Luis Martínez en una sentencia de primera instancia donde expresa que "...Un derecho tributario construido sobre la base exclusiva de prerrogativas del Fisco deviene en un derecho totalitario, con grave afectación de los derechos y garantías de los contribuyentes"⁵⁸.

Si el Tribunal interpreta en forma restrictiva las normas referidas a su competencia en razón del monto, fundándose "en que el legislador consideró necesario poner un límite a la competencia del Tribunal

⁵⁵ “Tagliaferri, Miguel A.” (TFN Sala D, 3/10/2000), donde se cita a CHIOVENDA, JOSÉ, *Principios de Derecho Procesal Civil*, T. II, pág. 736, Traducción de José Casais y Santaló. Madrid.

⁵⁶ CASÁS, JOSÉ OSVALDO. “Los principios en el derecho tributario” , Rev. Arg. de Derecho Tributario, 2002 (Enero/Marzo), 39

⁵⁷ HALPERÍN, DAVID ANDRÉS, “Las prerrogativas y garantías en el procedimiento tributario”. IMP 1992-B, 1274.

⁵⁸ Citado por MALVESTITI, DANIEL, “Otra Cámara federal que declara la inconstitucionalidad del procedimiento de ejecución fiscal creado por la Ley 25.239.” IMP 2001-B, 2057.

Fiscal a los efectos de evitar que ... por un exceso de "pequeñas reclamaciones" se afectara la labor de ese organismo"⁵⁹, esta interpretación debe regir tanto para el Fisco como para el contribuyente.

Por otra parte, la interpretación legal del art 19 del Reglamento de Procedimientos del Tribunal Fiscal de la Nación (Acordada 840/93) que propiciamos, está en consonancia con lo dispuesto por el Art. 165 de la ley de rito 11.683 (primer párrafo segunda parte) que permite la apelación de una resolución que determine impuesto y aplique multa, a pesar de que alguno de ellos no supere el mínimo legal⁶⁰.

La reforma al mencionado artículo fue introducida por la ley 25.239 (art. 18, inc. 16) y la doctrina⁶¹ entendió que se trató de una modificación muy necesaria pues aclaró el punto, cuya interpretación era incierta hasta el momento. Evidentemente, si la ley permite sumar los montos de la determinación tributaria y la sanción impuesta, también corresponde sumar los montos de las multas establecidas cuando las resoluciones que las aplican guardan conexidad entre sí.

5.2 PRINCIPIO DE DEBIDO PROCESO LEGAL

Asimismo, consideramos que se viola el principio del debido proceso legal, que constituye un principio general del derecho, aplicable por lo tanto con criterio amplio al procedimiento administrativo.

Dicha garantía comprende varios aspectos, consagrados en el Decreto-ley 19.549/72, art. 1º, inc. f) y art. 7º, incs. b), d) y e):

“f. derecho de los interesados al debido proceso adjetivo, que comprende la posibilidad:

1º de exponer las razones de sus pretensiones y defensas antes de la emisión de actos que se refieran a sus derechos subjetivos o intereses legítimos, interponer recursos y hacerse patrocinar y representar profesionalmente.

2º de ofrecer prueba y que ella se produzca, si fuere pertinente, debiendo la Administración requerir y producir los informes y dictámenes necesarios para el esclarecimiento de los hechos, todo ello con el con-

⁵⁹ “Hilar S.A.” T.F.N. Sala B, 21/10/2002. El fallo cita a GIULIANI FONROUGE y NAVARRINE, *Procedimiento Tributario*, Ed. Depalma, Bs. As., 1993, pág. 6653 y 654.

⁶⁰ Esta posibilidad se introdujo con la reforma al art. 165 de la ley 11.683 establecida por la ley 25.239 (art. 18, inc. 16).

⁶¹ GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. Y NAVARRINE, SUSANA CAMILA, *Procedimiento tributario y de la seguridad social*. Pág. 702. 8º edición actualizada y ampliada por SUSANA CAMILIA NAVARRINE. Ed. Depalma 2001.

tralor de los interesados y sus profesionales, quienes podrán presentar alegatos y descargos una vez concluido el período probatorio.

3º, derecho a una decisión fundada. Lo reafirma el inc. i) del art. 3º del decreto 229/00: “Derecho a que la Administración dicte resolución expresa ante sus peticiones, solicitudes o denuncias”.

El derecho de acceso a la jurisdicción no está expresamente previsto por el Decreto Ley por ser un evidente presupuesto del ejercicio de todos los derechos antes expuestos, comprendidos en el principio de debido proceso.

Y si bien la Ley de Procedimientos Administrativos consagra este principio del debido proceso con criterio amplio, “el principio de la defensa es frecuentemente olvidado en el ámbito administrativo — también, por qué no decirlo, en el judicial, donde jueces y Salas hay que rechazan acciones *in limine litis*—, justamente donde nunca debe serlo, precisamente porque la decisión administrativa, a diferencia de la judicial, no sólo debe tener en cuenta la solución normativa del caso, sino también los criterios ya mencionados de oportunidad, conveniencia, interés público, etc. Si en el ámbito judicial, donde solamente se juzgan los hechos y su encuadre normativo, no se concibe —salvo los casos de arbitrariedad manifiesta ya recordados— una decisión tomada sin oír a los interesados, mucho menos se puede concebir una decisión tomada de esa manera cuando además de la legitimidad del acto ha de evaluarse, indispensablemente, su mérito y conformidad al interés público”.⁶² De esto se deriva que “el cumplimiento individual y colectivo del principio de la audiencia por parte de la administración le es casi más imperativo a ella (la Administración) que a la justicia, pues hace a la realización de uno de sus fines —el desarrollo económico y el bienestar de la persona humana— que la justicia no tiene en cuanto tal sobre sí”.⁶³

En los casos que nos ocupan, sostenemos que se vulnera este principio constitucional ya que no se le permite al contribuyente acceder a la actividad propiamente “jurisdiccional” de la administración para ser oído. Si bien dicha actividad está limitada por el monto y la materia, lo está para ambas partes por igual, como explicamos antes.

5.3 PRINCIPIO DE TUTELA JURISDICCIONAL EFECTIVA

⁶² GORDILLO, AGUSTÍN. *Tratado de Derecho Administrativo*. T 2, IX-14, 10.2. 6º edición. Fundación de Derecho Administrativo.

⁶³ GORDILLO, AGUSTÍN. *Tratado de Derecho Administrativo*. T 2, IX-15, 10.2. 6º edición. Fundación de Derecho Administrativo.

“El Tribunal Fiscal de la Nación es un órgano jurisdiccional no sólo compatible con el orden constitucional de acuerdo a los requisitos exigidos por la Corte en "Fernández Arias c/ Poggio", sino que se encuentra implícitamente incorporado a la estructura de la tutela jurisdiccional prevista por nuestra Carta Magna a través del artículo 8º, numeral 1, del Pacto de San José de Costa Rica, anejo a su artículo 75, inciso 22”⁶⁴. Esta incorporación implícita⁶⁵ se efectuó a través del mantenimiento del Título II de la Ley 11.683 con posterioridad a la reforma constitucional e implicó extender el concepto de Juez natural al órgano jurisdiccional administrativo en materia tributaria.

AGUSTÍN TORRES sugiere reformas a la ley de rito que afiancen la plena independencia del Tribunal, para que la tutela jurisdiccional efectiva que exigen la Constitución y el Pacto de San José de Costa Rica se refleje plenamente en la Ley 11.683. A la minuciosa lista de reformas legislativas, nos permitimos agregar que el mismo Tribunal debe alentar su competencia en casos como los aquí tratados.

La violación de este principio constitucional de tutela judicial efectiva se verifica cuando se impide al contribuyente acceder al Tribunal en los casos en que la AFIP fracciona las multas que impone en sendas resoluciones, existiendo conexidad entre ellas, de modo que no alcancen el mínimo legal.

5.4 PRINCIPIO DE LEGALIDAD OBJETIVA

⁶⁴ TORRES, AGUSTÍN. “Tutela jurisdiccional efectiva”. Publicado en la página web de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

<http://www.aef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/0/E77224BD8B0568FD03256D6F003F9A82?opendocument>.

⁶⁵ “La incorporación del Pacto de San José de Costa Rica al art. 75, inc. 22 de la Constitución Nacional por la reforma operada en ésta en el año 1994, produjo una modificación en la naturaleza misma de este tribunal administrativo que incide en su ubicación dentro de la administración, en el alcance de sus facultades y en la extensión de los requisitos puntualizados por la Corte en el caso citado más arriba ("Fernández Arias c/ Poggio")... El art. 8º, numeral uno, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos establece que "Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad, por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter"... El artículo menciona al juez en el sentido de la jurisdicción judicial y al "tribunal competente, independiente e imparcial" en el sentido de los tribunales administrativos exigiendo para ambas jurisdicciones que sean "establecidos con anterioridad por la ley", es decir prohíbe las comisiones especiales o jueces designados ex post para casos especiales”. TORRES, AGUSTÍN. “Tutela jurisdiccional efectiva”. Publicado en la página web de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

<http://www.aef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/0/E77224BD8B0568FD03256D6F003F9A82?opendocument>.

Entendemos que también se conculca el principio de legalidad objetiva o “principio supremo de razonabilidad y justicia”, que se encuentra subsumido dentro del principio de debido proceso sustantivo. Este principio de legalidad objetiva implica la “aplicación razonada y jerárquica de los grandes principios jurídicos, tales como el de razonabilidad o justicia natural, ambos de nivel constitucional y supraconstitucional, por encima de los frecuentes desvaríos de la norma reglamentaria o del acto o comportamiento administrativo”⁶⁶. Es evidente la contravención a este principio por la irrazonabilidad de las decisiones del Tribunal que implican para el contribuyente no poder acceder en un pie de igualdad con el Fisco, en búsqueda de justicia.

5.5 TRASCENDENCIA DE LAS VIOLACIONES ALUDIDAS

La gravedad del tema se aprecia cuando se analizan las consecuencias de la doctrina del TFN que declara su incompetencia en estos casos: la única alternativa posible para el contribuyente es recurrir la sanción frente al mismo organismo que la dictó, que, como ya dijimos, es "juez y parte" en la causa (actividad cuasi-jurisdiccional de la Administración).

En efecto, la no habilitación de la competencia del Tribunal implica que la causa deba tramitar como recurso de reconsideración por ante el superior, previsto en el art. 76 inc. a) de la ley 11.683. Y este tipo de recursos de reconsideración ha sido considerado por la doctrina como prácticamente inútil, ya que se duda de su eficacia, afirmándose que es un “recurso de ratificación”⁶⁷, puesto que el superior usualmente confirma lo ya resuelto.

Puede objetarse a nuestra postura que no existe perjuicio alguno para el contribuyente al negársele el acceso a la actividad jurisdiccional del TFN, ya que siempre queda expedita para él la vía judicial sin que rija en los supuestos de multa el principio tan discutido del “solve et repete”.

Sin embargo, consideramos que ese criterio es demasiado “formalista” y no tiene en cuenta que el contribuyente puede encontrar una adecuada tutela de sus derechos en el ámbito tributario gracias a la especialidad del Tribunal y su formación interdisciplinaria, ambas imprescindibles en esta materia que combi-

⁶⁶ GORDILLO, AGUSTÍN. *Tratado de Derecho Administrativo*. T 2, IX-9, 9.3. 6º edición. Fundación de Derecho Administrativo.

⁶⁷ HUTCHINSON, TOMÁS, *Régimen de procedimientos administrativos: Ley 19.549 revisada y comentada*. Ed. Astrea. Pag. 367.

na aspectos técnicos, contables, económicos y jurídicos; sumado a la independencia e imparcialidad demostradas por el Organismo hasta el momento y reconocidas en forma unánime por la doctrina.

Estas notas (complejidad de las funciones de administración, naturaleza pública de los intereses cuya tutela se procura y especialidad requerida en los funcionarios) son las que fundamentaron la declaración de constitucionalidad -por la Suprema Corte de Justicia- de los Tribunales administrativos del Poder Administrador y las que constituyen la razón de su existencia ("María Consuelo López de Reyes c/ Instituto de Previsión Social", Fallos 244:548; "Enrique M. Campagno", 03/03/1911 y "Adolfo Parry", 31/08/1912)⁶⁸.

Por otra parte, es ventajoso para la misma Administración Pública el resolver sus conflictos con los contribuyentes en su ámbito, antes de recurrir a la justicia -ultima ratio- ya que de esta forma se legitima el ejercicio del poder. "Un procedimiento leal y justo en que se respete integralmente el derecho de los individuos y grupos a ser oídos y a producir prueba y controlar la de la administración, por fin, sirve también a un criterio de eficacia política y de legitimidad de ejercicio del poder. "Ninguna clase de gente se beneficia más a la larga de una justa administración que los administrados mismos, porque el Estado está consustanciado (*permeated*) desde la cúspide hasta el fondo con la verdad de que *el gobierno depende de la aprobación de los gobernados*. El *fair play* en la administración enrolará las simpatías del ciudadano y reducirá enormemente la fricción con que funciona la maquinaria del gobierno." En efecto, es bien evidente que una gran parte del descontento de un pueblo con su gobierno, cualquiera que éste sea, nace no solamente de las grandes líneas o acciones políticas que él emprenda, sino también de las pequeñas pero numerosas injusticias que a diario se cometen a través del aparato administrativo, por acción u omisión"⁶⁹. De más está decir que ese descontento popular es palmario en el ámbito de la administración tributaria...

Por otra parte, no debe soslayarse que se trata, en los casos analizados, de sanciones de naturaleza penal, tal como lo ha resuelto la Corte Suprema de Justicia de la Nación ininterrumpidamente desde hace más de 50 años⁷⁰ y como pacíficamente lo sostiene la doctrina⁷¹. Y ciertamente creemos que la intención

⁶⁸ TORRES, AGUSTÍN. "Tutela jurisdiccional efectiva". Publicado en la página web de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

<http://www.aef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/0/E77224BD8B0568FD03256D6F003F9A82?opendocument>.

⁶⁹ GORDILLO, AGUSTÍN. *Tratado de Derecho Administrativo*. T 2, IX-15 y 16, 10.3. 6° edición. Fundación de Derecho Administrativo.

⁷⁰ C.S.J.N. 13/04/1942, "García, Ignacio s. Impuesto a los Réditos", REVISTA JURIDICA ARGENTINA LA LEY 26-338.

del legislador no ha sido privar al T.F.N. de entender en este tipo de situaciones. Por el contrario, en materia penal siempre debe estarse a una interpretación que favorezca el derecho de defensa del contribuyente, el cual se ve mejor tutelado si su caso es sometido al decisorio de un Tribunal independiente y especializado como lo es el Tribunal Fiscal. Ese derecho, a nuestro criterio, debe ser ejercible con prescindencia de restricciones excesivas de tipo monetario, con el fin de que se afiancen la seguridad jurídica y el estado de derecho.

Entendemos, junto con la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, que la interpretación restrictiva de las leyes debe hacerse respecto de los mecanismos aniquiladores de derechos y no, como en los casos analizados, de los dispositivos impugnatorios que tienden a tutelar los derechos de los contribuyentes⁷².

6. CONCLUSIONES

Como afirma ARÍSTIDES CORTI⁷³, la política del Tribunal “de autodeclararse incompetente para conocer en los casos sometidos a su jurisdicción... viene importando una grave frustración institucional de su cometido jurisdiccional, que en 1959 moviera al Presidente Frondizi a crearlo con eje en la idea fuerza de

C.S.J.N. “Ernani, Luis Castellini c. Fisco Nacional”, 03/07/1946, REVISTA JURIDICA ARGENTINA LA LEY 43-228; FALLOS: 205:173.

C.S.J.N. 13/09/1968, “Zielli, Eduardo Francisco”, REVISTA IMPUESTOS, XXVI-815.

C.S.J.N. 26/04/1972, “Amuchástegui, José G.”, REVISTA LA INFORMACION XXV-1384; REVISTA DERECHO FISCAL XXII-369; FALLOS 282:345.

C.S.J.N. “Miras S.A., Guillermo”, 18/10/1973, REVISTA JURIDICA ARGENTINA LA LEY 154-241.

C.S.J.N., “Papelería Hurlingham S.A.I. y C. c. Aduana de la Nación s. Apelación”, 06/05/1974, FALLOS: 288:356.

⁷¹ “Las sanciones fiscales revisten un carácter sancionador, establecidas en orden a la prevención y represión de las infracciones y no con miras a la indemnización de daño alguno, lo que denota su naturaleza penal”. SPISNO, RODOLFO R., *Derecho constitucional tributario*, 2ª ed. actualizada y ampliada. Ed. Depalma. P.594.

⁷² C.N.A.C.A.F., Sala V, “Oeste Automotores S.A.”, 2/4/96.

⁷³ CORTI, ARÍSTIDES. “Iva. Competencia del T.F.N. cuando el débito o crédito fiscal determinado por el fisco entra dentro de la competencia del tribunal en razón del monto con abstracción del importe resultante de la resta. Fallo de la sala I de cámara contrario al plenario “Quilt””. IMP 1993-B, 1568

la seguridad jurídica necesaria para un proceso de desarrollo económico gobernado por el imperio del Derecho”⁷⁴.

Por el contrario, consideramos que se justifica una ampliación de su competencia que equilibre la relación fisco-contribuyente desde el punto de vista de las garantías procesales⁷⁵, sobre todo respecto de los pequeños contribuyentes, quienes también tienen derecho de acceder al Tribunal en búsqueda de justicia.

Para finalizar, queremos citar las palabras de quien ejerció la Presidencia del Tribunal desde el 11/03/1998 al 30/11/2002, AGUSTÍN TORRES: “Mi preocupación es hacer una justicia nacional. Que el Tribunal Fiscal sea de la Nación. Me preocupa el acceso de los pequeños contribuyentes a la justicia tributaria. Acá se habla de la gran justicia tributaria, pero la justicia tiene que ser para todos.”⁷⁶

7. BIBLIOGRAFÍA⁷⁷

7.1 DOCTRINA

7.1.1 LIBROS

- CASSAGNE, JUAN CARLOS. *Derecho administrativo*. 3ª ed. actualizada. Tomo I. Ed. Abeledo Perrot.
- GORDILLO, AGUSTÍN. *Tratado de Derecho Administrativo*. T 2, IX-5, 6. 6º edición. Fundación de Derecho Administrativo.
- GÓMEZ, TERESA y FOLCO, CARLOS. *Procedimiento Tributario. Ley 11.683-Decreto 618/97*. 2ª ed. actualizada y ampliada. Ed. La Ley
- GIULIANI FONROUGE CARLOS M., NAVARRINE SUSANA CAMILA, *Procedimiento tributario y de la seguridad social*. 8ª edición actualizada y ampliada por SUSANA CAMILIA NAVARRINE. Ed. Depalma 2001.
- HUTCHINSON, TOMÁS, *Régimen de procedimientos administrativos: Ley 19.549 revisada y comentada*. 1º reimpresión. Ed. Astrea 1992.

⁷⁴ CORTI, ARÍSTIDES. “Iva. Competencia del T.F.N. cuando el débito o crédito fiscal determinado por el fisco entra dentro de la competencia del tribunal en razón del monto con abstracción del importe resultante de la resta. Fallo de la sala I de cámara contrario al plenario "Quilt"”. IMP 1993-B, 1568

⁷⁵ Cfr. MALVESTITI, DANIEL. “La vigencia del Tribunal Fiscal de la Nación”. PET 2004 (mayo 300),12

⁷⁶ “El Tribunal Fiscal de la Nación es un lugar por el cual yo no dudaría en dar la vida”. Reportaje realizado por TERESA GÓMEZ al Presidente AGUSTÍN TORRES. PET N° 163, 24/08/1998.

⁷⁷ La Bibliografía está citada en el orden de aparición.

▪ SPISSO, RODOLFO R., *Derecho constitucional tributario*, 2ª ed. actualizada y ampliada. Ed. Depalma 2000.

7.1.2 ARTÍCULOS

▪ TORRES, AGUSTÍN. “Tutela jurisdiccional efectiva”. Publicado en la página web de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

<http://www.aef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/0/E77224BD8B0568FD03256D6F003F9A82?opendocument>.

- MALVESTITI, DANIEL, “La vigencia del Tribunal Fiscal de la Nación”. PET 2004 (mayo 300),12
- MALVESTITI, DANIEL "Competencia del Tribunal Fiscal en caducidad de planes de pago: importante disidencia del doctor GALLI reabre una discusión que parecía cerrada", revista IMPUESTOS: 1999-B, 2197.
- GÓMEZ, TERESA “El Tribunal Fiscal de la Nación es un lugar por el cual yo no dudaría en dar la vida”. Reportaje realizado al Presidente AGUSTÍN TORRES. PET N° 163, 24/08/1998.
- PAGANI, PEDRO JOSÉ, "La década de los años 80", en "Tribunal Fiscal de la Nación - 40 años", Asociación Argentina de Estudios Fiscales, pág. 49, setiembre de 2000.
- FOLCO, CARLOS MARÍA, "Reforma Tributaria 2000". Aplicación Tributaria S.A., pag. 333. Nota de GÓMEZ, TERESA en “Lamentable: el Tribunal Fiscal de la Nación, en voto dividido, se declaró incompetente para entender en la exclusión de un monotributista”. PET N° 291
- MALVESTITI, DANIEL. “Multas de \$ 2.500: la Cámara federal dejó de lado el ritualismo formal y le devolvió la competencia que había rechazado el tribunal fiscal”. IMP 2002-A-386
- AGUILAR CARAVIA, OSCAR W., “El tribunal fiscal y fundamentos rebatibles de algunas declaraciones de incompetencia”, IMP 1994-A, 3.
- GÓMEZ, TERESA en “Lamentable: el Tribunal Fiscal de la Nación, en voto dividido, se declaró incompetente para entender en la exclusión de un monotributista”, P.E.T. N° 291.
- CASÁS, JOSÉ OSVALDO. “Los principios en el derecho tributario”, Rev. Arg. de Derecho Tributario, 2002 (Enero/Marzo), 39.
- HALPERÍN, DAVID ANDRÉS, “Las prerrogativas y garantías en el procedimiento tributario”. IMP 1992-B, 1274.
- MALVESTITI, DANIEL, “Otra Cámara federal que declara la inconstitucionalidad del procedimiento de ejecución fiscal creado por la Ley 25.239.” IMP 2001-B, 2057.
- CORTI, ARÍSTIDES “Iva. Competencia del T.F.N. cuando el débito o crédito fiscal determinado por el fisco entra dentro de la competencia del tribunal en razón del monto con abstracción del importe resultante de la resta. Fallo de la sala I de cámara contrario al plenario "Quilt"”. IMP 1993-B, 1568

7. 2 **JURISPRUDENCIA**⁷⁸

- T.F.N. Sala B “Hilar S.A.”, 21/10/2002.
- T.F.N. Sala C “Rizzi Distribuciones S.A.”, 30/09/2003.
- TFN Sala D: “Castelli, Laura A.”, 30/09/2003; “López Carmelo s/ apelación”, Expte. N° 18.984-I, 7/5/2001
- TFN Sala D “Metalúrgica Pano S.R.L.”, Expte. N° 19.019-I, 23/4/2002.
- TFN Sala D “Tucaana S.A.”, 06/02/2004.
- TFN Sala D “Tagliaferri, Miguel A.”, 03/10/2000
- TFN Sala D “Reula, Emilio Ramón”, 04/06/1999.
- TFN Sala D “Suragro S.A.”, 25/03/1999
- T.F.N. Sala B “Delta Ingeniería Industrial SAIC”, 16/03/ 2004
- T.F.N. Sala B “Aixela SA”, 24/4/1995;
- T.F.N. Sala A “Ayala, Roberto Jesús”, 10/3/1999.
- T.F.N. Sala B “Spinelli, Domingo R. - Spinelli, Christian - Fleita de Spinelli, Mirta E.”, 30/05/2000.
- T.F.N. Plenario “Sava S.A.” celebrado el 29/5/89, Expte. N° 10.008-I.
- T.F.N. Sala D “García Manuel”, 23/12/99.
- T.F.N. Sala D “Ciccio Rodolfo s/apelación” (Expte. N° 15.998-I) 30/10/98.
- T.F.N. Sala D “Gaviglio, Alberto y Gaviglio Enrique s/recurso de apelación” (Expte. N° 16.142-I) 12/3/99.
- T.F.N. Sala D “Peyrano, Raúl Alberto s/apelación” (Expte. N° 15.779-I) 22/6/99.
- T.F.N. Sala C “Luján, Carlos”, 21/02/2002.
- T.F.N. Sala C “Merlo, Juan A.”, 14/07/2000.
- C.S.J.N. “García, Ignacio s. Impuesto a los Réditos” 13/04/1942.
- C.S.J.N. “Ernani, Luis Castellini c. Fisco Nacional”, 03/07/1946.
- C.S.J.N. “Zielli, Eduardo Francisco” 13/09/1968.
- C.S.J.N. “Amuchástegui, José G.”, 26/04/1972.
- C.S.J.N. “Miras S.A., Guillermo”, 18/10/1973.
- C.S.J.N., “Papelera Hurlingham S.A.I. y C. c. Aduana de la Nación s. Apelación”, 06/05/1974.
- C.N.A.C.A.F. Sala V “Oeste Automotores S.A.”, 2/4/96.

⁷⁸ Base de datos: La Ley on Line