

**COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN EN RAZÓN DEL MONTO EN CASO DE APLICACIÓN DE VARIAS MULTAS QUE NO SUPERAN EL MÍNIMO LEGAL**

*Silvia Marrama*

*PONENCIA PRESENTADA Y APROBADA EN EL IX CONGRESO PROVINCIAL DE DERECHO, realizado en Paraná (Entre Ríos) del 23 al 25 de septiembre de 2004*

**I. INTRODUCCIÓN**

“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 abonado<sup>1</sup>”.

Otro de los objetivos que se persiguieron con la creación del Tribunal fue recordado por el Dr. GUILLERMO GALLI en la causa "Constructores Asociados"<sup>2</sup>: "...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).

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 Paraná<sup>3</sup>. Por su parte, PEDRO PAGANI menciona<sup>4</sup>, respecto de

<sup>1</sup> MALVESTITI, DANIEL, “La vigencia del Tribunal Fiscal de la Nación”. PET 2004 (mayo 300),12

<sup>2</sup> "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 reabre una discusión que parecía cerrada", revista IMPUESTOS: 1999-B, 2197.

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 resolver, tornan recomendable la opción de someter a su consideración las resoluciones adversas en materia impositiva o aduanera. De ahí nuestro interés en el estudio del tema.

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 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”<sup>5</sup>.

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...”<sup>6</sup>

## 2. *COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN*

El Tribunal Fiscal de la Nación, 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:

- 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.

<sup>3</sup> 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.

<sup>4</sup> 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.

<sup>5</sup> MALVESTITI, DANIEL. “La vigencia del Tribunal Fiscal de la Nación”. PET 2004 (mayo 300),12

<sup>6</sup> MALVESTITI, DANIEL. “La vigencia del Tribunal Fiscal de la Nación”. PET 2004 (mayo 300),12

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.

CARLOS FOLCO<sup>7</sup> ha sostenido que la competencia de este Tribunal se encuentra exageradamente limitada, tanto por el texto legal como por la propia interpretación del órgano.

En las sentencias del Tribunal<sup>8</sup> se puede encontrar una explicación a tal interpretación estricta de las normas: "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 C<sup>9</sup> 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 nimias<sup>10</sup>".

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. MALVESTITI<sup>11</sup>: "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 provocaron 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, omnicompreensiva 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

<sup>7</sup> 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

<sup>8</sup> "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.

<sup>9</sup> 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).

<sup>10</sup> GÓMEZ, TERESA y FOLCO, CARLOS. *Procedimiento Tributario. Ley 11.683-Decreto 618/97*. 2ª ed. actualizada y ampliada. Ed. La Ley

<sup>11</sup> 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

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”<sup>12</sup>.

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?

### 2.1 ACUMULACIÓN OBJETIVA DE ACCIONES

Nos permitimos disentir con el Dr. AGUILAR CARAVIA<sup>13</sup> cuando 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 situación.

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 (Art. 19).

El Dr. BRODSKY, ha definido jurisprudencialmente la conexión jurídica necesaria para habilitar la competencia, diciendo que: “<sup>14</sup>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”. 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”<sup>15</sup>.

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 to-

<sup>12</sup> 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.

<sup>13</sup> AGUILAR CARAVIA, OSCAR W., *El tribunal fiscal y fundamentos rebatibles de algunas declaraciones de incompetencia*, IMP 1994-A, 3

<sup>14</sup> 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 en mayoría pero con distinta fundamentación.

<sup>15</sup> “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.

tal cuestionado, y no al importe individual de cada sanción. Mediando una acumulación de acciones por multas, el monto total de ellas y no los conceptos que la integran considerados individualmente, es el que determina la competencia<sup>16</sup>.

Consideramos que la jurisprudencia reciente del Tribunal es nociva para los derechos de los contribuyentes 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.

## 2.2 JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En un reciente fallo recaído en autos "Delta Ingeniería Industrial SAIC"<sup>17</sup>, 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"<sup>18</sup>.

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 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.<sup>19</sup>

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:

<sup>16</sup> 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.

<sup>17</sup> T.F.N. Sala B, conformada por Agustín Torres - Juan P. Castro - Carlos A. Porta, "Delta Ingeniería Industrial SAIC", 16/03/2004

<sup>18</sup> Se cita los precedentes: Sala B - 24/4/1995 - "Aixela SA"; Sala A - 10/3/1999 - "Ayala, Roberto Jesús".

<sup>19</sup> "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 - "Zacarias, Aníbal c/CNAS").

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 meritó 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.

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"<sup>20</sup>, 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 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."<sup>21</sup> 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 resoluciones 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.

<sup>20</sup> T.F.N. Sala B, "Spinelli, Domingo R. - Spinelli, Christian - Fleita de Spinelli, Mirta E.", 30/05/2000.

<sup>21</sup> T.F.N. Sala D, integrada por María I. Sirito, Ethel E. Gramajo y voto en disidencia del Dr. Sergio P. Brodsky, "Tucaana S.A." 6/2/2004

Parra 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 doblemente grave 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."<sup>22</sup>, 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:

Dra. Siritto: 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"<sup>23</sup>.

Asimismo se apoya en la doctrina procesal civil y comercial<sup>24</sup> 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"<sup>25</sup>, de cuya doctrina se desprende 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.

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 de este Tribunal, se unan los valores de los mismos<sup>26</sup>.

Dr. Brodsky: 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

<sup>22</sup> T.F.N. Sala D, "Tagliaferri, Miguel A.", 03/10/2000.

<sup>23</sup> 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.

<sup>24</sup> CHIOVENDA, JOSÉ, *Principios de Derecho Procesal Civil*, T. II, pág. 731-736 Traducción de José Casais y Santaló -Madrid.

<sup>25</sup> T.F.N. Plenario celebrado el 29/5/89, Expte. N° 10.008-I.

<sup>26</sup> Con los mismos fundamentos vota, en minoría, en la causa "Suragro S.A.", 25/03/1999, T.F.N. Sala D.

multas que le fueron impuestas es procedente, ya que existe una conexión jurídica entre dichas sanciones<sup>27</sup>.

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, implica afectar seriamente el derecho constitucional de la recurrente a ser oída por un tribunal competente<sup>28</sup>”.

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

En “García, Manuel”<sup>29</sup> la Sala D se remitió al criterio establecido en el plenario “Sava S.A.”<sup>30</sup> 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 radicados<sup>31</sup>.

El Dr. Brodsky, en autos “Reula, Emilio Ramón”<sup>32</sup>, 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.”<sup>33</sup> y “Tucaana S.A.”<sup>34 35</sup>.

En “Luján, Carlos”<sup>36</sup>, 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 escrito<sup>37</sup>. En el mismo sentido se expide en la causa “Merlo, Juan A.”<sup>38</sup>.

<sup>27</sup> Vota en el mismo sentido que su disidencia en la causa “Tucaana S.A.”, T.F.N. Sala D, 6/2/2004

<sup>28</sup> En el mismo sentido vota, formando parte de la mayoría, en la causa “Suragro S.A.”, 25/03/1999, T.F.N. Sala D.

<sup>29</sup> T.F.N. Sala D, “García Manuel”, 23/12/99.

<sup>30</sup> T.F.N. “Sava S.A.” Expte. N° 10.008-I, acuerdo plenario, 29/05/89.

<sup>31</sup> Para así decidir, se funda en: T.F.N. “Sava S.A.” Expte. N° 10.008-I, acuerdo plenario, 29/05/89.

<sup>32</sup> 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.

<sup>33</sup> T.F.N. Sala D, “Tagliaferri, Miguel A.”, 03/10/2000.

<sup>34</sup> Vota en el mismo sentido que su disidencia en la causa “Tucaana S.A.”, T.F.N. Sala D, 6/2/2004

<sup>35</sup> 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

<sup>36</sup> T.F.N. Sala C, “Luján, Carlos”, 21/02/2002, conformada por GRACIELA L. T. DE WURCEL, ESTEBAN JUAN URRESTI, JOSÉ DANIEL LITVAK.

<sup>37</sup> 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-.

<sup>38</sup> T.F.N. Sala C, “Merlo, Juan A.”, 14/07/2000.



### 3. CONCLUSIONES

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 separadas 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 la habilitación de la competencia del T.F.N. queda en manos del Fisco, que es juez y parte en el proceso, siendo absolutamente discrecional para éste decidir cuándo emite una o varias resoluciones en caso de multas cuyo monto no alcance al mínimo previsto por la ley.

Consideramos que esto 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 tributaria<sup>39</sup>.

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, y se declaran incompetentes cuando es el contribuyente el que pretende acumular sus pretensiones.

Lo segundo, es decir, la igualdad de los sujetos de la obligación tributaria, implica 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 importa una ruptura con la concepción tradicional de sumisión del contribuyente al poder del Estado. La declaración de incompetencia del Tribunal sólo 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.

Por otra parte, la interpretación legal que se propicia está en consonancia con lo dispuesto por el Art. 165 de la ley de rito (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 legal.

La gravedad del tema se aprecia cuando se analizan las consecuencias de la declaración de incompetencia: 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.

En efecto, tratándose de una multa, 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, ya que no existe posibilidad de discutirla vía acción de repetición. 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"<sup>40</sup>, puesto que el superior usualmente confirma lo ya resuelto.

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 ininterrumpida-

<sup>39</sup> CASÁS, JOSÉ OSVALDO. "Los principios en el derecho tributario", Rev. Arg. de Derecho Tributario, 2002 (Enero/Marzo), 39

<sup>40</sup> HUTCHINSON, TOMÁS, *Régimen de procedimientos administrativos: Ley 19.549 revisada y comentada*. Ed. Astrea. Pag. 367.

mente desde hace más de 50 años<sup>41</sup> y como pacíficamente lo sostiene la doctrina<sup>42</sup>. Y ciertamente creemos que la intención 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 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 contribuyentes<sup>43</sup>.

Como afirma el Dr. ARÍSTIDES CORTI<sup>44</sup>, 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 la seguridad jurídica necesaria para un proceso de desarrollo económico gobernado por el imperio del Derecho”<sup>45</sup>.

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 procesales<sup>46</sup>, 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.”<sup>47</sup>

Dra Silvia Marrama

<sup>41</sup> 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., “Papelera Hurlingham S.A.I. y C. c. Aduana de la Nación s. Apelación”, 06/05/1974, FALLOS: 288:356.

<sup>42</sup> Spisso, Rodolfo R., *Derecho constitucional tributario*, 2ª ed. actualizada y ampliada. Ed. Depalma. P.594. “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”

<sup>43</sup> C.N.A.C.A.F., Sala V, “Oeste Automotores S.A.”, 2/4/96.

<sup>44</sup> “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””. Corti, Arístides. IMP 1993-B, 1568

<sup>45</sup> “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””. Corti, Arístides. IMP 1993-B, 1568

<sup>46</sup> Cfr. “La vigencia del Tribunal Fiscal de la Nación”. Malvestiti, Daniel. PET 2004 (mayo 300), 12

<sup>47</sup> “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.