

Supuestos en los que procede la demanda contenciosa

Los supuestos regulados en esta norma que habilitan la interposición de la demanda contenciosa contra el Fisco Nacional constituyen, en esencia, actos administrativos tributarios dictados por el organismo recaudador dentro de los procedimientos disciplinados por la ley 11.683¹. Asimismo, se tratan de acciones cuyo objeto consiste en:

- La impugnación y/o revisión de actos administrativos que han resuelto controversias en materia de sanciones: el inciso a) permite instar la demanda contra las resoluciones recaídas en los recursos de reconsideración -art. 76, inciso a)- en materia de multas².
- La impugnación y/o revisión de actos administrativos que han resuelto reclamaciones de repeticiones de tributos y sus reconsideraciones; es decir, en los casos en que se intenta repetir lo pagado espontáneamente.
- La repetición de tributos pagados a requerimiento. Si bien el art. 82 no lo contempla dentro de sus tres incisos, es elocuente la posibilidad de promover una demanda por repetición de aquellos tributos pagados con motivo de una determinación de oficio cierta o presuntiva, tal como lo acuerda el tercer párrafo del art. 81 de la ley 11.683³.

¹ Por lo tanto, no se inserta dentro de la estructura del art. 82 de la ley 11.683 la revisión judicial del recurso de apelación por ante el Director General previsto en el art. 74 del decreto reglamentario de la ley. En este supuesto, el acto administrativo emanado del Director General que resuelve la cuestión, como así su silencio que se entiende como denegatoria, podrán ser impugnados por la vía prevista en el art. 23 de la ley 19.549, es decir, demanda judicial por impugnación de acto administrativo de alcance particular, dentro del plazo de noventa (90) días dispuesto en el art. 25 de esa ley.

² Como hemos visto, la ley 11.683 permite impugnar las multas y demás sanciones aplicadas por el organismo recaudador, en todas las instancias procesales y por medio de los recursos ordinarios y extraordinarios, suspendiéndose en todos los casos la ejecutoriedad de la resolución, atento el carácter penal del acto sancionatorio. Por ello, se ha dicho que resulta "...improcedente el planteo de una medida cautelar a efectos de que se impida a la Dirección General Impositiva el cobro compulsivo de una multa, en tanto no se configura el peligro en la demora -art. 230 CPCC-, pues tratándose de una sanción de naturaleza penal no resulta posible su ejecución hasta tanto se encontrase resuelto el cuestionamiento judicial efectuado a su respecto -art. 82 de la ley 11.683-, de lo contrario se estaría violando el derecho a no ser penado sin un juicio previo (CNFed. Cont. Adm., sala IV, 2/11/2000, "Asociación de Obras Sociales de la Rioja c. AFIP-DGI (Tucumán) s/DGI", La Ley Online: AR/JUR/5019/2000).

³ En el caso de demanda de repetición de impuestos pagados en virtud de una determinación de oficio no recurrida, no hay plazo perentorio para la interposición de la demanda, sólo el de prescripción de cinco años previsto en el art. 56 de la ley 11.683.

- Promover la demanda frente a los supuestos de no dictarse resolución administrativa en el reclamo de repetición dentro de los tres meses conforme lo acuerda el art. 81 de la ley 11.683; o en el caso de que el organismo recaudador no resuelva las reconsideraciones en materia de multas y repeticiones dentro del plazo de veinte días hábiles, conforme el art. 80 de la ley 11.683⁴.

¿Se pueden impugnar judicialmente las resoluciones administrativas confirmatorias de actos determinativos de tributos?

De acuerdo al análisis de los supuestos legales que habilitan la promoción por parte del sujeto pasivo de la relación jurídica tributa de una demanda contenciosa impugnativa, se desprende que existe una situación no contemplada en el art. 82: *la impugnación judicial de la resolución dictada por el organismo recaudador resolviendo un recurso de reconsideración en materia de tributos y sus accesorios*.

En efecto, hemos visto al analizar el art. 76 que el contribuyente o responsable tiene una doble vía recursiva contra los actos de determinación de oficio, que es “optativa” y “excluyente”. Siendo optativa, es el sujeto pasivo quien decide la vía a seguir, teniendo a su alcance la siguiente:

- Recurso de reconsideración ante el propio organismo recaudador (art. 76, inciso a).
- Recurso de apelación por ante el Tribunal Fiscal de la Nación (art. 76, inciso b).

De optar por el primero de ellos, el organismo recaudador deberá resolverlo dentro del plazo de veinte días como establece el art. 80 de la ley 11.683. Ahora bien, una vez resuelto y denegado el recurso, ¿Qué acción judicial tiene el sujeto?

Conforme el art. 82, no existe la posibilidad de instar una acción judicial impugnativa en materia de reconsideraciones contra determinaciones de tributos, pues su inciso a) sólo prevé la impugnación judicial contra aquellas recaídas en materia de multas. Por lo tanto, la única vía contra una decisión recaída en materia de tributos es la demanda de repetición consagrada por el art. 81 de la ley 11.683 que permite repetir tributos pagados a

⁴ De esta manera la ley ha buscado proteger al contribuyente buscando que la demora por parte de la Administración no merme su posibilidad de acudir a una instancia ulterior, a efectos de ejercer cabalmente su derecho de defensa (DIEZ, HUMBERTO P., COTO, ALBERTO P. y DIEZ, FERNANDO J., *El ilícito en la ley de procedimiento tributario nacional. Un enfoque integral*, Errepar, Buenos Aires, 2001).

“requerimiento”. Por ello se sostiene que en este cauce la ley consagra la regla procesal de *solve et repete*⁵.

Así lo ha ratificado la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal al sostener que “...ante las determinaciones de oficio efectuadas por la Dirección General Impositiva a los actores, éstos ejercieron la opción que consagra el art. 78 de la ley 11.683 -t.o. 1978-, escogieron la vía del recurso de reconsideración prevista en el inc. a) -y no la del Tribunal Fiscal con la que pudieron haber evitado el pago del tributo que se les determinó- y por lo tanto, respecto de esa determinación tributaria adquiere plena vigencia el principio *solve et repete*, porque el sistema recursivo implementado en la ley 11.683 sólo permite, contra la sentencia recaída en el recurso de reconsideración la impugnación mediante la demanda de repetición, por lo tanto no pueden plantear una medida de no innovar para eludir las consecuencias legales de sus decisiones”⁶.

Esta exclusión de la vía judicial para impugnar el acto ha sido cuestionada por parte de la doctrina sobre la base de que no permitiría la “revisión judicial suficiente” que la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha plasmado en el *leading case* “Fernandez Arias, Elena y otros c/ Poggio”⁷ donde se sostuvo que control judicial suficiente quiere decir: a) reconocimiento a los litigantes del derecho a interponer recurso ante los jueces ordinarios; b) negación a los tribunales administrativos de la potestad de dictar resoluciones finales en cuanto a los hechos y al derecho controvertidos, con excepción de los supuestos en que, existiendo opción legal, los interesados hubieran elegido la vía administrativa, privándose voluntariamente de la judicial. La simple facultad de deducir recurso extraordinario basado en inconstitucionalidad o arbitrariedad, no satisface las exigencias que en la especie han de tenerse por imperativas.

⁵ La regla del *solve et repet* ha recibido el cuestionamiento de gran parte de la doctrina y a pesar de estar en franco retroceso en el derecho comparado, para la Corte Suprema de Justicia de la Nación la exigencia legal del pago previo del tributo como condición para su cuestionamiento judicial no importa en sí una restricción a las garantías constitucionales de la igualdad y de defensa en juicio, en tanto no se acredite la falta inculpable de medios para hacerlo. Como anticipamos, la doctrina se ha pronunciado en contra de este instituto procesal aunque por diversos fundamentos. Así, “...junto a la mayoritaria doctrina especializada que este principio de derecho de forma, en su correcta interpretación de presupuesto procesal en el juicio de conocimiento sobre la validez del acto administrativo de determinación tributaria, viola principios fundamentales de fuente constitucional, como el libre acceso a la justicia y la igualdad de los contribuyentes ante la ley, afectados por un factor extraño a la idea de justicia, como es la capacidad económica del reclamante; siendo a su vez incompatible con el derecho tributario internacional y, en especial, con el Pacto de San José de Costa Rica” (BERTAZZA, HUMBERTO; *Derechos Humanos y Tributación*, Tema 1 en Anais Das XX Jornadas Do ILADT, año 2000, Salvador, Bahía).

⁶ CNFed. Cont. Adm., sala II, 24/8/1999, “Reyes, Juan Alfredo y otros c. EN -AFIP -DGI- Resol 157-224-162-163-164-165-141/96 y 3-4/97 s. Dirección General Impositiva”, La Ley online: AR/JUR/4911/1999.

⁷ CJSN, 19/9/1960, “Fernandez Arias, Elena y otros c. Poggio, José”, Fallos: 247:646, La Ley, 100, 58, La Ley online: AR/JUR/7/1960.

Con base en esta doctrina judicial, el pronunciamiento jurisdiccional emanado de órganos administrativos debe quedar sujeto a control judicial suficiente, a fin de impedir que aquéllos ejerzan un poder absolutamente discrecional, sustraído a toda especie de revisión ulterior.

Sin embargo, entendemos que, en principio, la doctrina de este fallo –que compartimos en un todo– no se ve afectado por la estructura recursiva e impugnativa contenida en la ley 11.683 en la medida que el sujeto ha podido optar por articular, contra la determinación de oficio del tributo, el recurso de apelación del art. 76 inciso b), con efecto suspensivo de la intimación de pago (art. 167).

Sólo en la medida que el sujeto *no haya tenido opción* de acudir al Tribunal Fiscal de la Nación en defensa de sus derechos e intereses con efecto suspensivo, la *exclusión* de la acción judicial impugnativa del acto determinativo, se torna inconstitucional.

Por ende, en aquellos casos en los cuales tanto las resoluciones determinativas de tributos como las resoluciones que ajusten quebrantos, no permitan abrir la competencia por no superar el monto mínimo para apelar ante ese organismo jurisdiccional dispuesto en el inciso a) del art. 159 de la ley 11.683 –\$ 25.000 y \$ 50.000, respectivamente–, la imposibilidad de demandar judicialmente sin el previo pago traduce una violación al ejercicio de control judicial suficiente de las decisiones de la administración y, consecuentemente, se torna inconstitucional.

El fallo “Compañía de Circuitos Cerrados” de Corte Suprema de Justicia de la Nación⁸

El Alto Tribunal se expidió por la validez legal del sistema impugnativo contenido en la ley 11.683 que no permite, sino a través del cauce de la acción de repetición, discutir actos administrativos que hayan determinado de oficio el tributo y con arreglo al cual el contribuyente optó por seguir la vía recursiva de la reconsideración. En el pronunciamiento señalado, sentó las siguientes premisas y fundamentos:

- Que con arreglo al régimen de acciones y recursos establecido por la ley 11.683, el acto determinativo del impuesto –que no haya sido objeto de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación y desestimado, en su caso, el recurso de

⁸ CSJN, 9/3/2010, “Compañía de Circuitos Cerrados c. AFIP-DGI”, Fallos: 333:161, PET 2010 (agosto-449), p. 10, La Ley online: AR/JUR/6500/2010.

reconsideración– sólo puede ser impugnado mediante la acción o demanda de repetición contemplada por el art. 81 de esa ley, la que, naturalmente, presupone el previo pago del tributo.

- Que en el sistema de la ley 11.683, el ámbito de aplicación de ese principio se encuentra notoriamente acotado por la presencia del Tribunal Fiscal de la Nación y por el efecto suspensivo del recurso ante ese organismo conforme el art. 167. El fundamento del criterio plasmado en esa norma surge de la exposición de motivos efectuada por la comisión redactora del proyecto de la ley 15.265 -que creó el Tribunal Fiscal de la Nación- en cuanto señaló que dicho tribunal intervendrá "...en los supuestos de determinación de gravámenes, en que los contribuyentes pretendan llevar a cabo una discusión completa del caso en forma previa al pago. Por lo tanto, la obligación fiscal queda suspendida mientras pendan los procedimientos ante el tribunal..." Allí se agregó asimismo que "la comisión ha estimado que la suspensión del pago del impuesto en virtud de la apelación promovida por el contribuyente ante el Tribunal Fiscal, es una de las garantías más importantes a conceder a favor de este último, de modo de asegurarle que la determinación del gravamen se ajusta a la ley tributaria" (Diario de Sesiones, Cámara de Diputados, 1959, T° 8°, p. 6338).
- Que en el caso de autos la actora, en lugar de impugnar la determinación de impuestos por la vía recursiva reseñada precedentemente, optó por hacerlo mediante un recurso de reconsideración ante el propio organismo recaudador. Al proceder de ese modo, no podía ignorar que si ese planteo era desestimado, el único medio que la ley de procedimiento tributario contemplaba para cuestionar lo resuelto por la AFIP era la demanda de repetición, prevista por el art. 81 de esa ley.
- Que en las indicadas circunstancias se extrae, como primera conclusión, que la tacha de inconstitucionalidad de esa norma, en cuanto establece el principio solve et repete deriva de la propia conducta discrecional de la actora, en tanto, el mismo ordenamiento legal ponía en sus manos otro medio de impugnación que no requería el previo pago del gravamen. De tal manera, al haber optado por el recurso de reconsideración previsto en el inc. a del art. 76, renunció a la posibilidad de recurrir lo resuelto por el organismo recaudador sin necesidad de afrontar el pago previo del tributo. Al ser ello así, resulta aplicable la jurisprudencia según la cual la garantía de la defensa (art. 18 de la Constitución Nacional) no ampara la negligencia de las partes, pues quien ha tenido oportunidad para ejercer sus derechos responde por la omisión que le es imputable (Fallos: 287:145; 290:99 y 306:195, entre otros).

- Que por último no comparte el criterio de la señora Procuradora Fiscal en el sentido de que en el caso resultaría de aplicación el procedimiento de impugnación previsto en el art. 23, inciso a, de la ley 19.549, que no requiere del previo pago como requisito de acceso a la instancia judicial. En efecto, con relación a las determinaciones de impuestos y sus accesorios la ley 11.683 contiene una regulación específica de los medios recursivos pertinentes, lo que excluye la aplicación a su respecto de la legislación que regula los procedimientos Administrativos.

Con base en este pronunciamiento del Máximo Tribunal, la opción por el sujeto pasivo de la instancia de recurso de reconsideración para cuestionar una determinación tributaria importa el sometimiento a las reglas procesales contenidas en la ley en cuanto al tránsito posterior sólo por demanda de repetición.