

DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO

Recursos Art. 74 DRL

Gabriela I. Tozzini

gtozzini@tyvabogados.com.ar

Derechos de los contribuyentes

- Art. 116 Ley 11.683. Ley 19.549 (arts. 1, 5, 7, 14 y otros)
- Los derechos de los contribuyentes durante la inspección. Toma de vista conforme art. 38 del Decreto 1.759/72 aplicable supletoriamente a la materia por imperio del art. 116 de la ley 11.683: *“La parte interesada, su apoderado o letrado patrocinante podrán tomar vista del expediente durante todo su trámite, con excepción de aquellas actuaciones, diligencias, informes o dictámenes que, a pedido del órgano competente y previo asesoramiento del servicio jurídico correspondiente, fueren declarados reservados o secretos mediante decisión fundada del respectivo subsecretario del ministerio o del titular del ente descentralizado de que se trate.*
- *El pedido de vista podrá hacerse verbalmente y se concederá, sin necesidad de resolución expresa al efecto, en la oficina en que se encuentre el expediente, aunque no sea la Mesa de Entradas o Receptoría. Si el peticionante solicitare la fijación de un plazo para tomar la vista, aquél se dispondrá por escrito rigiendo a su respecto lo establecido por el artículo 1, inc e), apartados 4 y 5, de la Ley de Procedimientos Administrativos. El día de vistas se considera que abarca, sin límites, el horario de funcionamiento de la oficina en la cual se encuentra el expediente. A pedido del interesado, y a su cargo, se facilitarán fotocopias de las piezas que solicitare”.* TFN “PecamSA”, CSJN “Oliver” 2020.
- * Control o revisión de los actos administrativos durante la inspección (art. 74 dec. 1397/79).
- Ley 13.260 art. 37 Santa Fe

Recurso de apelación para ante el Director General

Art. 74 - Cuando en la ley o en el presente reglamento no se encuentre previsto un procedimiento recursivo especial, los contribuyentes o responsables podrán interponer contra el acto administrativo de alcance individual respectivo, dentro de los quince (15) días de notificado el mismo, recurso de apelación fundado para ante el Director General, debiendo ser presentado ante el funcionario que dictó el acto recurrido.

Los actos administrativos de alcance individual emanados del Director General podrán ser recurridos ante el mismo, en la forma y plazo previsto en el párrafo anterior.

El acto administrativo emanado del Director General, como consecuencia de los procedimientos previstos en los párrafos anteriores, se resolverá sin sustanciación y revestirá el carácter de definitivo pudiendo sólo impugnarse por la vía prevista en el artículo 23 de la Ley N° 19.549.

En todos los casos será de aplicación lo dispuesto por el artículo 12 de la Ley N° 19.549, debiendo el Director General resolver los recursos, previo dictamen jurídico, en un plazo no mayor de sesenta (60) días contados a partir de la interposición de los mismos.

El Director General podrá determinar qué funcionarios y en qué medida lo sustituirán en las funciones a que se hace referencia en el párrafo tercero del presente.

Art. 74 Dec. 1397/79

El porqué de su sanción (adaptar la reglamentación de la ley a la reforma de la 21.858). Forma de interposición. Plazo. Carácter residual. Actos contra los cuáles procede.

Casos específicos no supletorios(comentario ley 23.871 posterior modifi. Art. 76 LPT)

Art. 56 Dec. 1397/79: Las liquidaciones de anticipos y otros pagos a cuenta, sus intereses y las actualizaciones respectivas sólo podrán recurrirse mediante la vía prevista por el artículo 74 de este reglamento. CNCAF “Sei Ingeniería” 22/09/1998, “Carlofilipo SRL” 29709/2015(sin embargo, TFN “Banco Piano SA” 28/10/2013)

Art. 57 Dec. 1397/79: Cuando no se discutan aspectos referidos a la procedencia del gravamen, los intereses resarcitorios del artículo 42 de la ley y las respectivas liquidaciones administrativas de actualización sólo podrán recurrirse mediante la vía prevista por el artículo 74 de este reglamento. (modifica Plenario TFN “Amazonas” 18/09/79, sin embargo, TFN “Meller, Sergio” Sala C 21/06/2012)

* **Supuestos del art. 14 de la ley 11.683:** *“Cuando en la declaración jurada se computen contra el impuesto determinado, conceptos o importes improcedentes, tales como retenciones, pagos a cuenta, acreditaciones de saldos a favor propios o de terceros o el saldo a favor de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS se cancele o se difiera impropriamente (certificados de cancelación de deuda falsos, regímenes promocionales incumplidos, caducos o inexistentes, cheques sin fondo, etc.), no procederá para su impugnación el procedimiento normado en los artículos 16 y siguientes de esta ley, sino que bastará la simple intimación de pago de los conceptos reclamados o de la diferencia que generen en el resultado de dicha declaración jurada”* (CNCAF “Sucesión Buffa, E c/DGI” 19/04/2016, Bertola, Augusto C/DGI”, 14/04/2016; TFN “Dinagro SA” 18/11/2015)

* **Resoluciones que declaran de oficio domicilios fiscales** alternativos RG AFIP 2109/06 y mod.

* **Resoluciones de exclusión del Régimen Simplificado** ley 26565 art. 26 inc. c): *“La recategorización, determinación y sanción previstas en el párrafo anterior, podrán ser recurridas por los pequeños contribuyentes mediante la interposición del recurso de apelación previsto en el artículo 74 del decreto 1397 de fecha 12 de junio de 1979 y sus modificaciones”.* (CNCAF “Pisaya, Sergio” 5/08/14, “Szraiber, Ariel C/DGI” 22/12/2015).En forma expresa conforme ley 27430.

- **Resoluciones de exclusión de Registros** RG AFIP 2300/05
- **Los nuevos supuestos de incompetencia del TFN** según ley 27.430 (art. 76 LPF)

Supuestos que quedan fuera de la competencia del TFN

- Art. 76 LPF El recurso del inciso b) no será procedente respecto de:
 1. Las liquidaciones de anticipos y otros pagos a cuenta, sus actualizaciones e intereses.
 2. Las liquidaciones de actualizaciones e intereses cuando simultáneamente no se discuta la procedencia del gravamen.
 3. Los actos que declaran la caducidad de planes de facilidades de pago y/o las liquidaciones efectuadas como consecuencia de dicha caducidad.
 4. Los actos que declaran y disponen la exclusión del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes.
 5. Los actos mediante los cuales, se intima la devolución de reintegros efectuados en concepto de Impuesto al Valor Agregado por operaciones de exportación.
 6. Las intimaciones cursadas de conformidad con lo previsto en el artículo 14 de esta ley.
- (Tercer Párrafo sustituido por art. 212 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017).

Supuesto que queda fuera del art. 74 DRL

- Art. 35 LPF: inc. h) La Administración Federal de Ingresos Públicos podrá disponer medidas preventivas tendientes a evitar la consumación de maniobras de evasión tributaria, tanto sobre la condición de inscriptos de los contribuyentes y responsables, así como respecto de la autorización para la emisión de comprobantes y la habilidad de dichos documentos para otorgar créditos fiscales a terceros o sobre su idoneidad para respaldar deducciones tributarias y en lo relativo a la realización de determinados actos económicos y sus consecuencias tributarias. El contribuyente o responsable podrá plantear su disconformidad ante el organismo recaudador. El reclamo tramitará con efecto devolutivo, salvo en el caso de suspensión de la condición de inscripto en cuyo caso tendrá ambos efectos. El reclamo deberá ser resuelto en el plazo de cinco (5) días. La decisión que se adopte revestirá el carácter de definitiva pudiendo sólo impugnarse por la vía prevista en el artículo 23 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos 19.549. (Inciso incorporado por art. 189 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017). Al respecto CNCAF “Cía. Sulfónica Nacional SA c/ AFIP s/ Amparo” Sala V 8/04/2021.

Supuestos de aplicación residual

- Competencia residual (por incompetencia del TFN): resoluciones denegatorias de exenciones, de reclamo de sumas reintegradas en exceso, de un pedido de transferencia de un crédito por IVA, que declaran la caducidad de un plan de pagos, que intiman el saldo de declaraciones juradas rectificativas, sobre diferimientos impositivos, denegatorias de solicitudes de compensación, que declaran la caducidad del acogimiento a un régimen de presentación espontánea, que anulan los beneficios concedidos al amparo de un régimen promocional, que hacen lugar parcialmente a la solicitud de recupero de IVA de exportación, en respuesta a consultas no vinculantes, supuestos del art. 14 de la ley 11.683. Por no ser DT “TFN Plenario “Curtiembre Fontella” 21/09/00 y CNCAF “LUA Cía de seguros SA” 7/06/01. CSJN “Colorín” 2013.
- La importancia de la aplicación supletoria de la ley 19.549 art. 5°: *“Cuando un órgano, de oficio o a petición de parte, se declare incompetente, remitirá las actuaciones al que reputare competente”*.

Art. 74 Decreto 1397/79

Jurisprudencia.

* **Resoluciones de alcance individual sobre exenciones impositivas** (TFN declaró su incompetencia “Asociación Testigos de Jehová” 22/10/99, “Tarrhue SA” 1/9/04, “Cazadores operativa de Trabajo Ltda”, 24/08/2009, “Santiago Saenz SA” 20/06/2007, entre otras y competente TFN “Fortex SRL” 21/09/01)

* **Resoluciones por las que la AFIP reclama sumas reintegradas en exceso** (TFN incompetente Plenario “Curtiembre Fontela y Cía. SACI 20/9/00, TFN competente (hay DO) “Teba SA” 20/7/06 y también en el supuesto de rechazo de reintegro de crédito fiscal IVA exportación o su devolución TFN “Industrias J Matas SCA” 2/06/2008, CNFCA “Noble SA” 2010, “Productos Sudamericanos SA” 8/04/2011, “FGF Trapani SRL”, 21/12/2009, “Refinería de Grasas Sudamericanas SA”, 2973/2012; “Curtiembre Becas SA” 19/04/2012, “Cía Agroindustrial La oriental” 14/11/2013, “Agro World Sport” 31/5/2012, “Destipet SRL”, 21/2/11(hay Dictamen de la PGN de 19702/2014), “Ignis SRL” 2/05/2016 y CNCAF “Unitan SAICA c/DGI” 19/4/2016 incluso otorgó medida cautelar). Ahora también por ley 27430.

* **Resoluciones de alcance individual del fisco que declaran la caducidad de una prórroga o plan de facilidades de pago anulación de un beneficio o sanción?** : TFN competente “Tejidos Gulfi” 24/4/95; “Robert Bosch SA” 13/11/97; incompetente TFN “De Colores SRL” 13/12/99; “Serra hnos SA” 11/6/97, “Industrias Alimenticias mendocinas” 15/7/2011, “Marketing One Argentina SRL” 30/8/2011, CNCAF Sala II “SM SRL c. DGI” 14/2/12, Sala V, “Marketing One Arg”, 29/3/2016, “Educations group SA”, 15/03/2016; “Bulrich SA” 8/3/2015, CSJN “Servint SA” 16/03/2004 (por estar fuera de los supuestos de arts. 159 y 163 no es una DO); competente CFNCA “Cine Press SRL” 29/9/06, “Instituto de Medicina Infantil SRL” 10/10/2013; “SM SRL” 14/2/12 y “Cooperativa de trabajo emprender LTDA” 23/4/12; y otros (es competente el TFN por estar comprendido en “otras sanciones” del art. 149 inc. b. ley 11.683). Ahora también por ley 27430.

Art. 74 Decreto 1397/79

***Resoluciones que intiman el saldo de una declaración jurada o rechazan una DJ rectificativa (incompetente CNCAF “Constructores Asociados SA” 29/6/98, TFN “Russo Roberto Mario” 4/5/01 y competente “Miguel Pascuzzi e Hijos SA” 14/9/04 y CNCAF 30/9/2010).**

***Resoluciones que declaran la caducidad de los diferimientos impositivos o que intiman un impuesto objeto de un diferimiento (TFN incompetente ratificado reiteradamente por la CFNCA en el sentido “Wolfsohn Nelson” 26/4/01, “Dralion SA” 14/6/12), o el rechazo de diferimientos (TFN, “Dralion SA” 14/6/2012). Ley 27430.**

***Resoluciones denegatorias de solicitudes de compensación o transferencia de saldos acreedores de impuestos (TFN “Teba SA” 20/7/10, competente TFN “Pilotes trevi SA” 15/12/200, “Shell” 22/3/2010, “Camuzzi gas Pampeana SA” 2/9/2010, “Giesse Group Arg. SA” 16/03/2010, “Bressan cereales SA” 28/6/2010, CNCAF “Galli Cereales SRL” 22/5/2014, “Molino Harinero Carhue” 26/4/2016).**

Art. 74 Decreto 1397/79

***Resoluciones que dan respuestas a consultas no vinculantes pese al art. 12 Dec. 1397/79.**

- **Resoluciones de baja de la CUIT** (Ej. fiscalización electrónica); denegatoria del “certificado fiscal para contratar”, entre otras. En la medida que no encuadre en el art. 35 inc. H) LPF.
- ***Resoluciones que declaran la caducidad del acogimiento al régimen de presentación espontánea** (incompetencia del TFN en CFNCA “Ferrocchio y Cía. SA” 11/12/98, “Constructora Asociados SA” 29/6/98 , “Skins SA” 23/11/2006 y otros)
- * **Resoluciones de pedidos de no retención de impuesto**
 - **Resoluciones sobre valuaciones de inventario**
 - **Resoluciones que deniegan una prórroga**

Otras cuestiones

Forma. Requisitos art. 5° Dec. PEN 1397/79.

Aspectos críticos.

Efecto de la interposición no suspensivo (CSJN “Grimaldi, Eduardo” 14/12/1993, “Tanoni Hnos. SA” 22/12/1994, “DGI c/ Astinave SA” 26/08/03; Fallos (326:3024) y CSJN “Igarreta SA” 8/9/1981 (Fallos 303:1291). La aplicación supletoria de la ley 19.549 de procedimientos administrativos. El efecto no suspensivo y el anacronismo legal –postura de Spisso- ¿El art. 74 reglamentario de la ley 11.683 respeta el espíritu de la ley que reglamenta?

Ley 19.549 ARTICULO 12.- *“El acto administrativo goza de presunción de legitimidad; su fuerza ejecutoria faculta a la Administración a ponerlo en práctica por sus propios medios -a menos que la ley o la naturaleza del acto exigieren la intervención judicial- e impide que los recursos que interpongan los administrados suspendan su ejecución y efectos, salvo que una norma expresa establezca lo contrario. Sin embargo, la Administración podrá, de oficio o a pedido de parte y mediante resolución fundada, suspender la ejecución por razones de interés público, o para evitar perjuicios graves al interesado, o cuando se alegare fundadamente una nulidad absoluta.”*

Art. 74 Efecto

CPCCN: Art. 195. – “Las providencias cautelares podrán ser solicitadas antes o después de deducida la demanda, a menos que de la ley resultare que ésta debe entablarse previamente.

El escrito deberá expresar el derecho que se pretende asegurar, la medida que se pide, la disposición de la ley en que se funde y el cumplimiento de los requisitos que corresponden, en particular, a la medida requerida.

Los jueces no podrán decretar ninguna medida cautelar que afecte, obstaculice, comprometa, distraiga de su destino o de cualquier forma perturbe los recursos propios del Estado, ni imponer a los funcionarios cargas personales pecuniarias.”

CPCCN: Art. 230. – “Podrá decretarse la prohibición de innovar en toda clase de juicio siempre que:

- 1) El derecho fuere verosímil.*
- 2) Existiere el peligro de que si se mantuviera o alterara, en su caso, la situación de hecho o de derecho, la modificación pudiera influír en la sentencia o convirtiera su ejecución en ineficaz o imposible.*
- 3) La cautela no pudiere obtenerse por medio de otra medida precautoria”.*

Solicitud efecto suspensivo

Criterio CSJN: “Treas SA” 1989, “Firestone SAIC” 1.990 y “Grinbank” 1.995 el otorgamiento de medidas cautelares contra el Estado que afecten la recaudación deber ser con particular estrictez pero viables. Ejemplo de ello todas las concedidas por la CSJN en materia tributaria contra fiscos provinciales: “Dorissar SA c. Tierra del fuego” 2000, “EDENOR SA c. P. BA” 2000, (innumerables y reiteradas durante este siglo), asi también: “YPF c. P. Tucumán” 2005, “petrobrás Energía SA c. P. Chaco” 2005, “José H. Monserrat c. P. BA” 2006, ABA c. P. BA” 2009, “Logística La Serenísima SA c. P. Mendoza” 2012.

Art. 12 de la ley 19.549. Pedido de suspensión administrativo y Medida cautelar Autónoma en sede judicial (arts. 195 y 230 CPCCN). Antecedentes jurisprudenciales (“Igarreta SACI” 8/9/81 Fallos: 3030:1291; CNCAF “Frigorífico Morrone SA” 19/9/01; “Techint Cía. Técnica Internacional SACI c/ DGI” CNCAF 19/07/07; “Fundación Pérez Companc c/ AFIP” CFSan Martín 22/12/05 (confirmada por la CSJN); “ACINDAR IAASA c/ AFIP” CFRosario 31/08/10; “Cía. Agroindustrial La oriental SA c/ AFIP” CNCAF 21/10/10) Caducidad de la Medida Cautelar Autónoma art. 207 CPCCN debe interponerse demanda a los 10 días y se cuentan desde que la vía judicial queda expedita por haber resuelto el recurso administrativo o por el silencio en el transcurso de los plazos “CFNCA “Hisisa Argentina SAICIF c. Bco. Central “ CFNCA 24/8/1994.

La cuestión de la ley 26.854.

Ley de medidas cautelares contra el estado

- ARTICULO 13. — Suspensión de los efectos de un acto estatal.
- 1. La suspensión de los efectos de una ley, un reglamento, un acto general o particular podrá ser ordenada a pedido de parte cuando concurren simultáneamente los siguientes requisitos:
 - a) Se acreditare sumariamente que el cumplimiento o la ejecución del acto o de la norma, ocasionará perjuicios graves de imposible reparación ulterior;
 - b) La verosimilitud del derecho invocado;
 - c) La verosimilitud de la ilegitimidad, por existir indicios serios y graves al respecto;
 - d) La no afectación del interés público;
 - e) Que la suspensión judicial de los efectos o de la norma no produzca efectos jurídicos o materiales irreversibles.
- 2. El pedido de suspensión judicial de un reglamento o de un acto general o particular, mientras está pendiente el agotamiento de la vía administrativa, sólo será admisible si el particular demuestra que ha solicitado la suspensión de los efectos del acto ante la Administración y que la decisión de ésta fue adversa a su petición, o que han transcurrido cinco (5) días desde la presentación de la solicitud sin que ésta hubiera sido respondida.
- En este supuesto la procedencia de la medida se valorará según los mismos requisitos establecidos en el inciso anterior.
- 3. La providencia que suspenda los efectos de un acto estatal será recurrible por vía de reposición; también será admisible la apelación, subsidiaria o directa.
- El recurso de apelación interpuesto contra la providencia cautelar que suspenda, total o parcialmente, los efectos de una disposición legal o un reglamento del mismo rango jerárquico, tendrá efecto suspensivo, salvo que se encontrare comprometida la tutela de los supuestos enumerados en el artículo 2°, inciso 2.
- 4. La entidad pública demandada podrá solicitar el levantamiento de la suspensión del acto estatal en cualquier estado del trámite, invocando fundadamente que ella provoca un grave daño al interés público. El tribunal, previo traslado a la contraparte por cinco (5) días, resolverá el levantamiento o mantenimiento de la medida. En la resolución se declarará a cargo de la entidad pública solicitante la responsabilidad por los perjuicios que irroge la ejecución, en el supuesto en que se hiciera lugar a la demanda o recurso.

Medida cautelar autónoma ante el PJ

La tutela cautelar: tutela judicial efectiva y proceso equitativo.

Análisis:

- 1) **Art. 4°.** Crítica: el traslado al estado (AFIP) elimina la importancia de ser “inaudita parte” , Siempre hay afectación al interés público. La “medida interina”.
- 2) **Art. 3° inc. 4°.** En ciertos supuesto ej. Baja de CUIT, de Registros, etc el objeto de la cautelar coincide con el principal. Esta exigencia afecta la tutela.
- 3) **Art. 5°.** La limitación de al vigencia de las medidas cautelares otorgadas (a 6 o 3 meses) las hace ilusorias frente a los plazos extendidos en estos procedimientos a favor del Fisco.
- 4) **Art. 9°.** La prohibición de que las MC perturben los recursos del Estado las elimina en materia tributaria.
- 5) **Art. 10.** Dejar fuera de los supuestos de caución juratoria los tributarios deja fuera la protección contra un “despojo”.
- 6) **Art. 13 inc. 1° punto a y d. Art. 14 y 15.** Excesiva exigencia de requisitos (se asemeja ley 25453 del 2000 art. 195 CPCCN).
- 7) **Art. 13 inc. 3° 2° párrafo.** El efecto suspensivo del recurso de apelación contra la resolución que decreta la cautelar la hace inviable.

Art. 74 Dec. 1397/79 Otras cuestiones

Plazo para resolver (60 días desde la interposición). Vías procesales frente a la demora: 1) Ley 19549 art. 10 silencio como negativa –ante la DGI- o art. 28 Amparo judicial por mora –ante el PJ-. 2) Ley 11.683 art. 182 Amparo por Demora -ante el TFN-.

Jurisprudencia: TFN incompetente por ello no corresponde el supuesto 2) y si el 1) por principio de congruencia conforme reenvío del decreto a la ley 19549. TFN “Tradigrain SA” 11/4/00, “Varcent SA” 16/5/01, “Aizpurua” 3/6/05; “Ecociudad SA” 12/08/2004, “IMZAMA Argentina SA” 19/07/2013, CNFCA “Varcent SA” 28/6/01; CSJN “AFIP c/ Plavinil Argentina SA” 17/4/01, “The First National Bank of Boston” 11/10/00. En sentido contrario, competente, TFN “Antártida Cía. Argentina de Seguros” 24/08/2012.

Vías de impugnación contra la resolución que resuelve el recurso. Revisión jurisdiccional del acto administrativo ley 19549 art. 23.

Reflexión respecto de esta vía y el acceso efectivo a la justicia en materia fiscal conforme el estándar de garantías del contribuyente.