

# Procedimiento tributario por Gabriela Inés Tozzini

- Revisión contra actos de la AFIP de alcance general. Dec. 618/97 arts. 7 y 8 y ley 19549 y DR. Debe indicarse si es reglamentario o interpretativo Dec.1397/79: *“Resoluciones generales. Art. 11 - las atribuciones conferidas por los artículos 7º y 8º de la ley no podrán ser ejercidos en la misma resolución. Toda resolución general deberá especificar su encuadramiento legal”*.
- RG Reglamentarias (art. 7) *“El Administrador Federal estará facultado para impartir normas generales obligatorias para los responsables y terceros, en las materias en que las leyes autorizan a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS a reglamentar la situación de aquellos frente a la Administración.*

*Las citadas normas entrarán en vigor desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial, salvo que ellas determinen una fecha posterior, y regirán mientras no sean modificadas por el propio Administrador Federal o por el MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS.*

*En especial, podrá dictar normas obligatorias en relación a los siguientes puntos: (...)”*

No dispone un recurso en forma especial aplicación supletoria LPA y su DR.

# Impugnación RG Reglamentarias

- La PTN: aplicación de la IPA ante la ausencia de una vía recursiva específica (Dictámenes 239:554 2001). Procede el reclamo administrativo impropio art. 24 inc. a) LPA (resulta más garantista que la vía recursiva –por ejemplo recurso de Alzada o Jerárquico o de revisión- por ausencia de plazo). Frente al rechazo de dicho reclamo procede demanda judicial contra el acto administrativo de alcance general (arts. 25 y 26 LPA) la demanda no suspende los efectos del acto salvo medida cautelar. También podría interponerse un Amparo (CSJN Fallos: 324:291) o Acción Declarativa de Certeza o de Inconstitucionalidad (Caso AFIP RG 4838/2020 Régimen de Información de Planificaciones Fiscales y planteo FACA)

# Impugnación RG Interpretativas

- El Dec. 618/97 art. 8 establece un procedimiento especial de impugnación: *“El Administrador Federal tendrá la función de interpretar con carácter general las disposiciones de este decreto y de las normas legales que establecen o rigen la percepción de los gravámenes a cargo de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, cuando así lo estime conveniente o lo soliciten los contribuyentes, importadores, exportadores, agentes de retención, agentes de percepción y demás responsables, entidades gremiales y cualquier otra organización que represente un interés colectivo, siempre que el pronunciamiento a dictarse ofrezca interés general. El pedido de tal pronunciamiento no suspenderá cualquier decisión que los demás funcionarios de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS hayan de adoptar en casos particulares.*
- *Las interpretaciones del Administrador Federal se publicarán en el Boletín Oficial y tendrán el carácter de normas generales obligatorias si, al expirar el plazo de QUINCE (15) días hábiles desde la fecha de su publicación, no fueran apeladas ante el MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS por cualquiera de las personas o entidades mencionadas en el párrafo anterior, en cuyo caso tendrán dicho carácter desde el día siguiente a aquel en el que se publique la aprobación o modificación de dicho Ministerio. En estos casos, deberá otorgarse vista previa al Administrador Federal para que se expida sobre las objeciones opuestas a la interpretación.*
- *Las interpretaciones firmes podrán ser rectificadas por la autoridad que las dictó o el MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS, con sujeción a lo dispuesto en el párrafo precedente, pero las rectificaciones no serán de aplicación a hechos o situaciones cumplidas con anterioridad al momento en que tales rectificaciones entren en vigor.”*
- Recurso de Apelación ante el MH y luego vía judicial silencio. LPA impugnación judicial art. 24 inc. A) y art. 25 LPA (sin efecto suspensivo salvo medida cautelar)
- La jurisprudencia sostuvo la posibilidad de la vía del art. 8 por más que los “criterios interpretativos sean formalizados mediante reglamentos, circulares o instrucciones generales” CNCAF Sala V “Autolatina Arg. SA” 20/10/1995.

# Ley 19549 con las mod. Ley 27742

- Artículo 42.- Sustitúyese el artículo 24 de la ley 19.549 por el siguiente:
- Artículo 24: El administrado cuyos derechos o intereses jurídicamente tutelados puedan verse afectados por un acto de alcance general podrá impugnarlo judicialmente cuando:
  - a) El acto afecte o pueda afectar en forma cierta e inminente dichos derechos o intereses, y el interesado haya formulado reclamo ante la autoridad que lo dictó y el resultado fuere adverso o se diere alguno de los supuestos previstos en el artículo 10.
- Estarán dispensadas de la obligatoriedad de este reclamo:
  - (i) Las acciones de amparo u otros procesos urgentes; y
  - (ii) La impugnación de los decretos del Poder Ejecutivo nacional dictados en ejercicio de las facultades que le confieren los artículos 76, 80 y 99, inciso 3° de la Constitución Nacional.
- b) Cuando la Administración le haya dado aplicación al acto de alcance general mediante actos definitivos y contra tales actos se hubiere agotado sin éxito la instancia administrativa.
- La falta de impugnación directa de un acto de alcance general, o su eventual desestimación, no impedirán la impugnación de los actos de alcance particular que le den aplicación. Asimismo, la falta de impugnación de los actos de alcance particular que apliquen un acto de alcance general, o su eventual desestimación, tampoco impedirán la impugnación de éste, sin perjuicio de los efectos propios de los actos de alcance particular que se encuentren firmes.

# Ley 19549 con las mod. Ley 27742

- Artículo 44.- Incorpórase como artículo 25 bis a la ley 19.549 el siguiente:
- Artículo 25 bis: Cuando en virtud de norma expresa la impugnación judicial del acto administrativo deba hacerse por vía de recurso, el plazo para deducirlo será de treinta (30) días hábiles judiciales desde la notificación de la resolución definitiva que agote la instancia administrativa. Quedan derogadas todas las prescripciones normativas especiales que establezcan plazos menores.
- En ningún caso el órgano administrativo ante quien se interponga el recurso judicial podrá denegar su procedencia, debiendo limitarse a elevarlo al tribunal competente. Salvo que se hubiese fijado un plazo menor, el plazo para la elevación del expediente será de cinco (5) días. Si no se cumpliera este plazo, el interesado podrá ocurrir directamente ante el tribunal judicial.
- En el recurso judicial deberá acompañarse la prueba documental y ofrecerse todas las demás pruebas de que se intentare valer, cuya pertinencia y admisibilidad será evaluada por el tribunal de conformidad con las pautas previstas en el artículo 364 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.
- Cuando el acto administrativo recurrido hubiere impuesto una sanción pecuniaria su cumplimiento no podrá ser exigido como un requisito de admisibilidad del recurso judicial. Quedan derogadas todas las prescripciones normativas que dispongan lo contrario.
- Artículo 45.- Sustitúyese el artículo 26 de la ley 19.549 por el siguiente:
- Artículo 26: La demanda podrá iniciarse en cualquier momento cuando se configure el silencio de la Administración.
- La acción contra el Estado nacional y las entidades autárquicas por los perjuicios ocasionados por sus actos ilegítimos comenzará a correr, para el actor, a partir de la fecha en que quede firme la sentencia que declara su nulidad.

# Otros actos de la AFIP

- **Anexo I Disposición AFIP 446/2009:**
- CLASIFICACION DE LOS ACTOS
- Los actos emitidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos se clasifican por:
- 1. La pertenencia o no al Organismo de los sujetos a quienes están dirigidos, en:
  - 1.1. ACTOS EXTERNOS: dirigidos a sujetos que no son agentes del Organismo (contribuyentes, agentes de información, retención y percepción, importadores, exportadores, despachantes de aduana, agentes de transporte y administrados en general).
  - 1.2. ACTOS INTERNOS: dirigidos a los agentes dependientes del Organismo (fijación de procedimientos, concursos para cobertura de cargos, etc.).
  - 1.3. ACTOS MIXTOS: tratan aspectos internos y externos. Deben ser dictados con carácter excepcional y separados en actos externos o internos. Si eventualmente ello fuese imposible, un acto mixto —en cuanto al destinatario— se considerará EXTERNO.
- 2. Su alcance respecto a esos sujetos, a saber:
  - 2.1. ACTOS GENERALES: afectan a un universo indeterminado de sujetos, sin necesidad de individualizarlos específicamente.
  - 2.2. ACTOS PARTICULARES: afectan a un sujeto o a varios sujetos determinados, siendo imprescindible su individualización expresa dentro del acto.
  - 2.3. ACTOS MIXTOS: si en un acto se mencionan obligaciones correspondientes a individuos señalados en forma particular, pero que a la vez generan obligaciones para otros en forma genérica, resulta dominante el criterio de ACTO GENERAL (ejemplo: cuando se incorpora un nuevo agente de retención en la Resolución General Nº 18, sus modificatorias y complementarias se generan derechos y obligaciones para este sujeto en particular, pero a su vez los establece en forma genérica para los terceros que operen con este nuevo agente de retención, se establece el alta mediante resolución general). Los actos mixtos deben ser dictados con carácter excepcional.
- 3. Los efectos jurídicos que producen: desde este punto de vista dichos actos pueden ser:
  - 3.1. ACTOS RESOLUTIVOS: generan derechos y/u obligaciones para los sujetos a quienes están dirigidos. Son de cumplimiento obligatorio, sin perjuicio de los recursos legales que pudieren corresponder.
  - 3.2. ACTOS NO RESOLUTIVOS: no generan derechos y/u obligaciones. Aunque pueden resultar orientativos, no son de cumplimiento obligatorio. Se incluyen aquellos mediante los cuales se comunican actos o noticias que son considerados importantes por los distintos niveles de la Administración Federal de Ingresos Públicos autorizados para emitirlos.
  - 3.3. ACTOS MIXTOS: si un mismo acto contiene disposiciones resolutiveas y no resolutiveas, se lo considerará como ACTO RESOLUTIVO. Los actos mixtos deben ser dictados con carácter excepcional.

# Otros actos de la AFIP

- **Anexos Disposición 446/2009.**
- B) TIPOLOGIAS ESPECIFICAS. CONCEPTO.
- a) ACTOS EXTERNOS DE CARACTER RESOLUTIVO:
- I - Resoluciones Generales:
- Son actos dictados por la Administración Federal en uso de las facultades conferidas por los Artículos 7º y 8º del Decreto Nº 618/97, sus modificatorios y sus complementarios, por los que, respectivamente, se imparten normas generales obligatorias para los administrados o se interpretan con carácter general las disposiciones legales y reglamentarias en materia impositiva, aduanera y de los recursos de la seguridad social.
- Los actos dictados por el Administrador Federal que contengan o impliquen —total o parcialmente— normas generales que afecten en forma obligatoria a contribuyentes, usuarios del servicio aduanero, responsables o terceros y administrados en general, deberán ser dictados bajo la forma de "Resolución General".
- Las resoluciones generales serán firmadas por el Administrador Federal o quien lo sustituya en caso de ausencia o impedimento. Las solicitudes de emisión de las mismas deberán canalizarse a través de la Subdirección General de Asuntos Jurídicos y hallarse conformadas por funcionarios con rango no inferior a Subdirector General.
- En los casos previstos en los Artículos 4º y 5º de la presente, la firma corresponderá al Director General o Subdirector General destinatario de la delegación.
- Las resoluciones generales deberán ser redactadas de forma tal que no incluyan, simultáneamente, normas con efectos externos e internos. De ser absolutamente imposible esta redacción, prevalecerá el aspecto externo del acto.

# Otros actos de la AFIP

- Anexos Disposición 446/2009.
- II - Resoluciones
- Son actos de alcance particular dirigidos a los administrados, de carácter obligatorio para ellos, dictados con base en los Artículos 4º , 9º y 10º del Decreto Nº 618/97, sus modificatorios y sus complementarios.
- Los actos que impliquen casos particulares y específicos de usuarios del servicio aduanero y/o contribuyentes, responsables, terceros y administrados en general, debidamente individualizados, deberán ser dictados bajo la forma de "Resoluciones".
- Estos actos serán suscriptos por el Administrador Federal, los Directores Generales de las Direcciones Generales Impositiva, de Aduanas y de los Recursos de la Seguridad Social, los Subdirectores Generales dependientes de las mismas, los Administradores de Aduana y los jueces administrativos y demás funcionarios competentes de las Direcciones Generales mencionadas, en el ámbito de su respectiva jurisdicción.
- La emisión de las Resoluciones a que se refiere este apartado, podrá ser delegada en forma expresa y con carácter general por el Administrador Federal y los Directores Generales de las Direcciones Generales Impositiva, de Aduanas y de los Recursos de la Seguridad Social por actos de "Disposición", los que serán publicados en el Boletín Oficial. Los receptores de esa delegación no podrán delegarlas en otros funcionarios.
- Igual tratamiento se aplicará a la sustitución de las funciones del juez administrativo mencionada en el primer párrafo, Artículo 10 del Decreto Nº 618/97, sus modificatorios y sus complementarios.
- Quedan comprendidas en esta categoría las respuestas a consultas vinculantes formuladas por los contribuyentes o responsables en los términos del artículo incorporado a continuación del Artículo 4º de la Ley Nº 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones. En virtud de lo establecido por el Artículo 10 de la Resolución General Nº 1948, estas consultas vinculantes serán resueltas por los Subdirectores Generales de las Subdirecciones Generales de Asuntos Jurídicos, Técnico Legal Impositiva y Técnico Legal de los Recursos de la Seguridad Social, conforme sus respectivas competencias.

# Otros actos de la AFIP

- Anexo Disposición AFIP 446/2009.
- b) ACTOS EXTERNOS DE CARACTER NO RESOLUTIVO:
  - I - Circulares
    - Son actos de alcance general emitidos exclusivamente por el Administrador Federal en el marco de las facultades del Artículo 9º Apartado 1) del Decreto Nº 618/97, sus modificatorios y sus complementarios, por los que se aclaran o precisan aspectos vinculados con la interpretación o aplicación de determinadas normas, tales como leyes, decretos o resoluciones generales, con el sustento legal indicado.
    - Asimismo y en las condiciones establecidas en el párrafo segundo del artículo 4º, los directores generales y subdirectores generales con facultades delegadas para el dictado de resoluciones generales, podrán emitir circulares mediante las que se interpreten o aclaren conceptos reglados en aquéllas.
  - II - Notas Externas
    - Son aquellos actos de alcance particular emitidos en el marco de las facultades del Artículo 9º Apartados 1), 2), 3) y 10 del Decreto Nº 618/97, sus modificatorios y sus complementarios, y demás normas vigentes relativas a la organización, competencia y funcionamiento del Organismo por los que se formula una comunicación o requerimiento a los administrados o a otros organismos que no están incluidos en un procedimiento reglado.

# Actos de la AFIP

- c) ACTOS INTERNOS DE CARACTER RESOLUTIVO:
  - I - Disposiciones
  - Son normas sobre aspectos administrativos y de organización interna, de cumplimiento obligatorio para todas las jefaturas de dependencia y personal de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en el marco de las facultades de los Artículos 4º y 6º del Decreto Nº 618/97, sus modificatorios y sus complementarios, y demás normas vigentes relativas a la organización, competencia y funcionamiento del Organismo.
  - II - Instrucciones Generales
  - Son normas de procedimiento o trámite, de cumplimiento obligatorio para las jefaturas de dependencia y personal definido en las mismas para el desarrollo de las tareas o funciones que les fueran asignadas. Su fundamento normativo es el mismo que el indicado en el punto precedente.
- d) ACTOS INTERNOS DE CARACTER NO RESOLUTIVO:
  - I - Comunicados
  - Informaciones de carácter general para conocimiento de todo el personal. Su fundamento normativo lo constituye el Artículo 9º del Decreto Nº 618/97, sus modificatorios y sus complementarios, en especial el inciso a) de los Apartados 1), 2) y 3), y demás normas vigentes relativas a la organización, competencia y funcionamiento del Organismo.
  - II - Dictámenes
  - Opinión técnica y/o jurídica de carácter no vinculante, dictado por los funcionarios con competencia para emitirlo según las normas legales vigentes o las misiones o funciones encomendadas por las normas correspondientes a la estructura orgánico-funcional.
  - III - Notas
  - Medio de comunicación o requerimiento entre dependencias de la Administración Federal de Ingresos Públicos, emitido en virtud de las facultades del Artículo 9º, en especial el inciso a) de los Apartados 1), 2) y 3), y 10 del decreto indicado, y demás normas vigentes relativas a la organización, competencia y funcionamiento del Organismo.

# Respuestas a consultas

- **Consulta vinculante** (art. 4 LPF y RG AFIP 4497/2019). Recurso de Apelación ante el ME con efecto devolutivo. Revisión judicial por la aplicación supletoria LPA.
- RG AFIP 4497/2019: art.15: *“El criterio sustentado en el acto interpretativo individual será de aplicación obligatoria hasta la vigencia de nuevas disposiciones legales, reglamentarias o actos administrativos de alcance general emitidos por este Organismo que lo modifiquen o, en su caso, hasta su revocación o modificación por un pronunciamiento del Ministerio de Hacienda dictado en el recurso de apelación interpuesto. La respuesta emitida podrá ser revisada, modificada o dejada sin efecto, de oficio y en cualquier momento, por esta Administración Federal. Cuando el criterio respectivo surja de un pronunciamiento del Ministerio de Hacienda dictado en el recurso de apelación deducido, deberá requerirse la conformidad previa de dicho ministerio. El cambio de criterio surtirá efectos respecto de los consultantes, únicamente con relación a los hechos imponibles que se produzcan a partir de la notificación del acto que dispuso su revocación o modificación”.*
- ART. 16: *“Las respuestas emanadas de este Organismo y, en su caso, las resoluciones dictadas en los recursos interpuestos ante el Ministerio de Hacienda, una vez firmes, serán publicados en la Biblioteca Electrónica y/o en el Boletín Impositivo, ambos de esta Administración Federal, conforme a lo previsto en el artículo sin número incorporado a continuación del Artículo 4° de la Ley Nº 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.”* Relación con art. 1 LPF: *“En todos los casos de aplicación de esta ley se deberá salvaguardar y garantizar el derecho del contribuyente a un tratamiento similar al dado a otros sujetos que posean su misma condición fiscal. Ese derecho importa el de conocer las opiniones emitidas por la Administración Federal de Ingresos Públicos, las que deberán ser publicadas de acuerdo con la reglamentación que a tales efectos dicte ese organismo. Estas opiniones solo serán vinculantes cuando ello esté expresamente previsto en esta ley o en su reglamentación.”*
- **Consulta no vinculante:** (art. 12 DR 1397/79) por ejemplo las efectuadas vía internet al “consultor tributario” de la AFIP y las que se aplican en normas internas: dictámenes emanados de las áreas legal o técnica del organismo.