

ACUERDO PLENARIO N° 022.

En la ciudad de La Plata, a los veintiocho días del mes de julio de dos mil nueve, siendo las once horas, se reúnen los miembros del Tribunal Fiscal de Apelación, Dres. Luis Adalberto Folino, Carlos Ariel Lapine, Dora Mónica Navarro y Mónica Viviana Carné y las Contadoras Dras. Estefanía Blasco, Silvia Inés Wolcan y Silvia Ester Hardoy, bajo la Presidencia de la doctora Laura Cristina Ceniceros y ante el Actuario, convocados a Acuerdo Plenario por Resolución de Presidencia N° 197/09 (conf. Arts. 13 bis y 21 del Decreto-Ley 7603/70 y modif.) a fin de unificar el procedimiento que corresponde seguir en los casos de sentencias que ordenen a la Autoridad de Aplicación practicar nueva liquidación del tributo.

Cabe señalar que el tratamiento del tema se inició el día 26 de febrero, ocasión en la cual se analizaron diferentes supuestos fácticos, y no habiéndose concluido las exposiciones se decidió pasar a un cuarto intermedio hasta el martes 3 de marzo de 2009, oportunidad en la que se debatieron distintos puntos. Ante la diversidad de criterios, la Presidencia sugiere a los integrantes del Cuerpo, redactar proyectos de resolutorios por Sala, a fin de simplificar la discusión. En consecuencia, se decide pasar a un cuarto intermedio hasta el jueves 12 de marzo de 2009, fecha en la que se analizan las distintas propuestas, se acuerdan algunos puntos y se dispone continuar el tratamiento el 19 de marzo, reunión en la que se fija el día de la fecha para celebrar el acuerdo definitivo, presentándose las distintas posiciones, a saber:

Voto de los integrantes de Sala I y Sala II –

Atento lo solicitado y sugerido por la Presidencia del Cuerpo el 3 de marzo de 2009, los infrascriptos presentan en forma conjunta y por unanimidad como propuesta de solución a los distintos aspectos sobre los cuales existían discrepancias entre los Vocales, y que se detallan a continuación:

a) Aprobación por el Tribunal de la liquidación ordenada:

- a.1 Supuestos:
 - 1. Debe aprobarse en todos los casos
 - 2. Sólo cuando existe impugnación
- a.2. Oportunidad.
 - 1. Antes de notificar la liquidación al contribuyente.
 - 2. A posteriori

En referencia al punto a) consideramos que el Tribunal debe intervenir aprobando la liquidación en los supuestos en que dicha operatoria haya sido ordenada en la Sentencia (conf. Art.29 Dec. Ley 7603/70) , sin perjuicio de la existencia o no de impugnación, de conformidad a lo dispuesto por el art.135, inc.a) del Código Fiscal

t.o 2004, y concordantes anteriores.

b) Contenido de la misma:

La liquidación deberá contener el recálculo del impuesto conforme a pautas de sentencia y efectuarse en los formularios de uso corriente para cada caso o impuesto (vgr. R-222, R-113, R-055, R-151, etc.). Deberán consignarse además, en caso de que los hubiere, los saldos a favor del contribuyente, los que serán compensados oportunamente.

c) Autoridad que deberá firmar la liquidación.

d) Conocimiento previo a la elevación de los autos, por parte de la Representación Fiscal.

Respecto de los puntos precedentes c) y d), es opinión de los suscriptos que deberá ser la Representación Fiscal quien eleve y presente al Tribunal, la liquidación o recálculo del Impuesto ordenado en autos, siendo de exclusiva competencia de ARBA la designación del funcionario competente que cumplimentará la medida y suscribirá la misma.

e) Autoridad que debe notificar dicho acto.

Se entiende que debe ser la Oficina de Notificaciones del Cuerpo la que diligencie la Cédula al domicilio constituido por el recurrente en el recurso de apelación, quedando el Representante Fiscal notificado en oportunidad de la devolución de los autos al Tribunal.

Respecto de los restantes puntos analizados, se conviene que la medida (realización de la liquidación) deberá cumplimentarse dentro del plazo de 30 días de recepcionadas las actuaciones, el cual podrá ser prorrogado a solicitud de la Autoridad de Aplicación. A su vez, el plazo para formular objeciones a la liquidación practicada será de 10 días. En caso de que el contribuyente deduzca o nomine a su presentación como recurso de apelación contra la misma, se le dará el carácter de impugnación y se la tratará como tal, no considerándose otros agravios que no sean los estrictamente vinculados con errores de cálculo o de concepto.

Voto de las Dras. Mónica Viviana Carné y Dora Mónica Navarro, de Sala III:

Por resolución de Presidencia N° 179 del 3 de febrero de 2009 se realizó la convocatoria a Acuerdo Plenario expresándose que “...*corresponde efectuar el llamado para resolver el temperamento a seguir en los casos de aprobación de nuevas liquidaciones por aplicación del artículo 29 del Decreto-Ley 7603/70 (precepto legal que fuera receptado por el Informe ARBA N° 27/08)*” según puede leerse en el segundo considerando de la resolución citada.

Luego de debatida la cuestión, entendemos que el punto sobre el cual se centra la temática en análisis es si este Tribunal, deberá aprobar en **todos los casos**, mediante nuevo pronunciamiento, la liquidación practicada por la administración fiscal conforme las pautas señaladas en la sentencia.

En una aproximación al tema encontramos que la convocatoria enunciada en forma general, encierra una serie de definiciones, previas o concomitantes, estrechamente vinculadas entre sí, tales como: 1.- ¿qué acto administrativo corresponde dicte la Agencia de Recaudación Buenos Aires que contenga la liquidación y cuál debe ser el contenido de ésta última?; 2.- ¿qué organismo debe proceder a su notificación y en qué domicilio?. 3.- ¿qué plazo tiene la Administración para realizar la liquidación y el contribuyente para impugnarla? 4.- ¿cómo debería procederse ante las distintas alternativas que podrían presentarse luego de notificada la nueva liquidación?

Para dar respuesta a esos interrogantes seguiremos el orden en el que los hemos enunciado, anticipando que ninguna duda cabe respecto a considerar que la etapa procesal se corresponde con la de “ejecución de sentencia”, es decir la etapa de la materialización de lo resuelto en el pronunciamiento, y que la respuesta que encontremos para cada uno de ellos nos permitirá fundamentar la conclusión a la que se arribe. **Sintetizan además, la opinión sostenida por las suscriptas durante los debates que giraron en torno a la aplicación de los artículos 29 del Decreto Ley 7603/70 y 135 inciso a) del Código Fiscal (TO 2004).**

1.- ¿Qué acto administrativo corresponde dicte la Agencia de Recaudación que contenga la liquidación y cuál debe ser el contenido de ésta última?

Cuando una sentencia del TFA, haciendo uso de la atribución conferida por el artículo 29 del Decreto ley 7603/70 dispone que la Administración fiscal realice la liquidación, ésta consistirá en una operación numérica que deberá ser emitida respetando las pautas señaladas en el pronunciamiento de este Tribunal. Se ha dispuesto que esté a cargo del ejecutante practicar la liquidación que debe confeccionar a partir de la sentencia a ejecutar. El acto formal que la contenga debe

ser claro y detallado permitiendo al contribuyente, y eventualmente al juzgador, conocer los pasos seguidos, los importes reclamados a valor nominal, identificando a qué períodos corresponden, los saldos reconocidos a favor del contribuyente, los intereses aplicados (citando la fuente), el valor ajustado y, cuando correspondiere, el cálculo de las multas y de los recargos, sin perjuicio de la confección de los formularios R-222; R-113; R-055; R-151, R-341, según corresponda. Establecerá el plazo para la impugnación o pago (10 días artículo 76 Decreto Ley 7647/70 y 15 días artículo 83 inciso b, ap. 2º Código Fiscal TO. 2004, respectivamente). (Conf. Fallos: Cám. Civ. y Com. 1ª Mar del Plata, Sala 1º, 19/11/02; “Banco Bisel S.A. v. Peñaloza, Miguel s/ ejecución”; 22/05/03 “Toria S.A. v. Medina, Juan Jorge y otro s/ ejecución”).

La nueva liquidación debe estar contenida en un acto administrativo susceptible de ser impugnado, por lo que debe contar con la rúbrica de un funcionario competente con intervención del Representante Fiscal.

Entendemos que el criterio resulta aplicable tanto cuando la sentencia “expresamente” ordene practicar liquidación, como cuando del pronunciamiento del Tribunal surjan modificaciones a la determinación practicada por el organismo recaudador que implique; necesariamente, la realización de otra liquidación.

2.- ¿Qué organismo debe proceder a su notificación y en qué domicilio?

La notificación de la liquidación debe practicarla el Fisco acreedor, luego de realizarla, por elemental respeto de los principios de celeridad, economía, sencillez y eficacia de los trámites, principios que se conectan íntimamente con la eficacia recaudatoria que debe exhibir la actividad de la Administración tributaria para cumplir con su finalidad de interés público. Sería recomendable, además, que a la fecha de recepción de la liquidación por el deudor, la misma no se encuentre vencida, de manera tal que el contribuyente, si la conforma o decide iniciar demanda contencioso administrativa, pueda cancelar la suma que se le reclama, sin necesidad de solicitar “otra liquidación” (Conf. CNFed. Cont. Adm, Sala III, 20/09/84, Salerno de Valiño, ED 115-674).

El domicilio de notificación debe ser el constituido en el Recurso de Apelación (Conf. artículo 109 de la ley fiscal; artículo 9 inciso 3º del Reglamento de Procedimiento del TFABA. y artículo 40 del C.P.C.C.).

3.- ¿Qué plazos tienen la Administración para practicar la nueva liquidación y el contribuyente para impugnarla?

La sentencia del Tribunal debe consignar el plazo dentro del cual el Fisco deberá practicar la liquidación. Ese plazo, en principio, debe ser de 30 días computables a

partir de la recepción de las actuaciones (artículo 29 Decreto Ley 7603/70 y artículo 77 inciso g del Decreto Ley 7647/70).

El contribuyente podrá impugnar la liquidación dentro del plazo que se le ha concedido (10 días Conf. Artículo 76 Decreto Ley 7647/70).

4.- Análisis de las distintas alternativas que podrán presentarse luego de notificada la nueva liquidación.

Luego de notificada la liquidación, los diferentes supuestos que, en principio, podrían suscitarse, serían:

4.1.- No hay impugnación, porque el contribuyente ha consentido la liquidación expresa o tácitamente.

El acto liquidatorio goza de los caracteres de todo acto administrativo.

En consecuencia, está dotado de presunción de legitimidad, lo cual supone que el acto fue emitido conforme al ordenamiento jurídico, presunción que subsiste en tanto no se declare lo contrario por el órgano competente. De este modo quien pretende su ilegitimidad, debe alegarla y probar los extremos en los que la misma se basa (Conf. Rodríguez, María José “El acto administrativo tributario” Ed. Abaco de R. Depalma 2004).

“Es una presunción legal impuesta por el legislador por razones de conveniencia y se funda en el hecho de que “si no existiera tal principio, toda la actividad estatal podría ser cuestionada ante la posibilidad de justificar la desobediencia como regla normal en el cumplimiento de los actos administrativos, obstaculizando el cumplimiento de los fines públicos al anteponer el interés individual y privado al bien común” (Cassagne).” (Conf. “Régimen de Procedimientos Administrativos” Revisado y comentado por Tomás Hutchinson 2º edición actualizada. Ed. Astrea).

Supuesta la legitimidad del acto administrativo, la eficacia jurídica de éste se despliega plenamente, manifestándose una serie de consecuencias: la obligatoriedad y exigibilidad del acto administrativo y en ciertos casos, la ejecución de oficio o posibilidad de ejecución forzosa en manos de la Administración.

Conforme lo hemos sostenido en varios pronunciamientos (“Puerto Chico” Sala I 23-10-08; “Importaciones Alfatex” Sala III, 16-10-08; “Mc Key Argentina S.A.” Sala III, 12-02-09), cuando no se objetó la liquidación, porque el contribuyente *paga el impuesto reclamado o deja vencer los plazos para impugnarla*, es decir la ha consentido, ha cesado la controversia entre las partes, tornándose injustificada la intervención de este Tribunal.

Sucedida la conformidad por pago, el contribuyente habrá quedado liberado. Transcurrido el plazo sin que se presenten objeciones por parte del contribuyente, el

Fisco podrá solicitar la ejecución judicial de la decisión del Tribunal Fiscal de Apelación (artículo 95 inciso b) del Código Fiscal). Para que la sentencia revista el carácter de ejecutoria, es decir de título ejecutivo, obviamente debe encontrarse firme, y debe contener obligaciones de plazo vencido. Este último requisito se relaciona con la necesidad de que la liquidación fije el plazo en que habrán de cumplirse las obligaciones allí establecidas (artículo. 497 del C.P.C.C.).

La liquidación que practique la administración tributaria no implica de manera alguna conferir al Fisco acreedor la adopción de ninguna “decisión final”, ya que deberá limitarse a efectuarla sobre las bases indicadas en la sentencia exclusivamente, cuya formulación numérica no se halla expresada en el pronunciamiento dictado (Conf. artículos 500 y 501 del CPCC).

4.2.- Hay impugnación.

Si el contribuyente objeta la liquidación practicada por el Fisco, la controversia subsiste, el Tribunal deberá atender la impugnación formulada y pronunciarse al respecto. En este supuesto, corresponderá que el organismo recaudador eleve las actuaciones, con la confirmación o rectificación expresa de la liquidación efectuada oportunamente, respondiendo los puntos materia de agravio, todo ello a través del Departamento Representación Fiscal. (Celeridad)

4.3.- Ante el silencio de la Administración el contribuyente practica su propia liquidación. (Conf. autoriza el artículo 29 del Decreto Ley 7603/70)

Ante la inacción administrativa, vencido el plazo acordado en la sentencia, la liquidación practicada por el contribuyente, deberá ser confirmada o impugnada por el fisco acreedor. Si existen objeciones, con el fundamento de las mismas, las actuaciones serán elevadas a este Tribunal que deberá emitir pronunciamiento al respecto.

Puede acontecer que el Fisco conforme la liquidación realizada por el deudor, cesando la controversia. En este último caso, no existiendo agravios, el Tribunal no debe intervenir.-

4.4.- El Fisco no realiza la liquidación en el plazo proveído y el contribuyente tampoco la practica.

Se trata del supuesto en que la sentencia ha fijado un plazo (30 días) y el Fisco no lo ha respetado, y por otro lado el apelante tampoco ha presentado la suya.

Cabe interrogarse, en este supuesto, hasta cuándo el Fisco acreedor puede ejercer las acciones y poderes para exigir el pago de las obligaciones fiscales determinadas en la sentencia. Partimos del principio que señala que será el acreedor el que deberá mostrarse diligente en la recaudación de sus créditos y será de su interés,

habiendo confirmado la sentencia un crédito a su favor, realizar todos los pasos tendientes a lograr su cobro. Buscando la respuesta entendemos que el reclamo podrá realizarse mientras las obligaciones contenidas en la resolución apelada no hubieren prescrito. Recordemos que, como está establecido en el artículo 135 inc. a), el plazo de prescripción suspendido por la interposición del Recurso de Apelación se prolongará hasta noventa (90) días después de notificada la sentencia. Transcurrido el mismo se reanudará, indefectiblemente, el curso de la prescripción.

Consideraciones Adicionales.

Estimamos oportuno efectuar algunas aclaraciones respecto del alcance que, a nuestro parecer, debe darse a la norma del Código Fiscal motivo de disímiles interpretaciones.

En la discusión planteada a los efectos del Acuerdo convocado, lo dispuesto por el artículo 135 inciso a) del Código Fiscal (TO 2004) fue la norma invocada para fundamentar la posición, que no compartimos, y que sostiene que en **todos los casos** debe el Tribunal aprobar la liquidación realizada por la autoridad recaudadora. Por el contrario, no encontramos que a tal interpretación pueda arribarse conforme lo reglado en el referido artículo. Téngase presente que la citada disposición legal se encuentra ubicada en el Libro Primero. Parte General, Título XIII “De la Prescripción”, concretamente el artículo 135 establece que: “Se suspenderá por 1 año el curso de la prescripción de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación en los supuestos que siguen: a) desde la fecha de intimación administrativa de pago de tributos determinados, cierta o presuntivamente, con relación a las acciones y poderes fiscales para exigir el pago intimado. Cuando mediare recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de Apelación o recurso de reconsideración ante el Director Provincial de Rentas, la suspensión, hasta el importe del tributo liquidado, se prolongará hasta noventa (90) días después de notificada la sentencia del mismo que declara su incompetencia, o determine el tributo, o apruebe la liquidación practicada en su consecuencia, o, en su caso, que rechace el recurso presentado contra la determinación de oficio.”

Manifiestamente, el texto legal reproducido, hace referencia a los casos en que el plazo de suspensión de la prescripción, previsto en forma general en 1 año, se encuentra extendido. Queda claro a nuestro entender que la enumeración de los supuestos a los que alude reproducen las posibles alternativas de pronunciamiento por parte de este organismo revisor y que de ninguna manera puede llevar a concluir que este Tribunal debe aprobar en **todos los casos**, la liquidación mandada a practicar. Refuerza nuestra posición, advertir que una interpretación

contraria implica dejar abierta la posibilidad de que el *plazo de suspensión* de la prescripción, producto de la inacción del Fisco, se prolongue en forma indefinida, cuestión seguramente no querida por el legislador. En efecto, debemos preguntarnos acerca del cómputo del plazo de los 90 días que la norma en análisis establece.

Aplicando el razonamiento que no compartimos, piénsese en la posibilidad de que la Agencia de Recaudación dejara transcurrir el tiempo sin solicitar la aprobación de la liquidación y que los plazos de prescripción relacionados con las obligaciones tributarias contenidas en la resolución apelada hubieran prescrito. Tal efecto, legalmente previsto, quedaría neutralizado puesto que la *suspensión del plazo* de prescripción se habría prolongado por inacción del Fisco acreedor que, en el caso, “omitió” o “demoró” solicitar la “aprobación de la liquidación”. Por lo tanto, y siempre utilizando el razonamiento con el que desacordamos, el término de 90 días previsto por la norma no comenzará a transcurrir, ni podría comenzar, hasta tanto este Tribunal no se pronuncie acerca de la liquidación.

Con ese criterio, la conclusión a la que se arriba, resulta contraria al propio instituto de la prescripción en tanto éste supone un castigo para el titular que no ha ejercido su derecho en cierto tiempo por causas que le son imputables.

Recordemos que la prescripción liberatoria implica la extinción de las acciones derivadas de un derecho, por su abandono por el titular durante el término fijado por la ley, produciéndose como consecuencia de ello la liberación del deudor. (Conf. Borda, Guillermo “Obligaciones”, Pág.377; Ed. Lexis Nexis 2006).

Si aceptamos esa línea interpretativa deberíamos admitir la configuración del absurdo en el que la inacción del acreedor mantiene *suspendido*, indefinidamente, el transcurso del plazo de prescripción que sucede *en su contra*. Si como se menciona más arriba, la finalidad del instituto es proteger el orden y la seguridad jurídica, no puede amparar el abandono prolongado. Con una consecuencia adicional, el fisco tendría una sentencia firme pero no podría solicitar la ejecución forzada del crédito liquidado, hasta tanto no se pronuncie el Tribunal sobre la aprobación de la liquidación consentida.

Tales razones nos inducen a descartar tal elucidación.

Entendemos que el plazo de 90 días del artículo 135 inc. a) del Código Fiscal, como principio general, deberá contarse indefectiblemente, desde la notificación de la sentencia con recepción de las actuaciones administrativas, y solo en aquellos supuestos en que la liquidación fuere impugnada, desde la aprobación de la liquidación por este Tribunal. **Es en ese marco interpretativo en el que debe**

enunciarse la mención que realiza la norma al referirse a “aprobación de la liquidación”.

Conclusiones:

Pretendiendo haber realizado una interpretación armónica de las normas en juego, corresponde que nos pronunciemos respecto del tema motivo de la convocatoria. Ello así consideramos posible concluir que cuando no exista oposición alguna tendiente a cuestionar la liquidación practicada en el marco del artículo 29 del decreto ley 7603/70, no resulta justificada la intervención de esta Alzada, la ausencia de agravios marca el fin de la controversia. Por el contrario, ante la objeción, este Tribunal deberá atender la impugnación, a fin de examinar si la liquidación se ha ajustado a las pautas señaladas en la sentencia y emitir un pronunciamiento al respecto.

Tratándose de la elaboración de pautas tendientes a uniformar trámites procesales, (artículo 20 bis del decreto ley 7603/70) corresponde la publicación del presente en el Boletín Oficial.

La Dra. CPN **Silvia Ester Hardoy** dijo:

Que mediante Resolución N° 179, la presidente del Tribunal Fiscal de Apelación convocó a los señores Vocales a Acuerdo Plenario, visto lo dispuesto en el artículo 13 bis del Decreto Ley 7603/70 —y sus modificatorias— y en el artículo 12 del Reglamento Interno del Cuerpo, resultando necesario “*resolver el temperamento a seguir en los casos de aprobación de nuevas liquidaciones por aplicación del Art. 29 del Decreto Ley 7603/70*” (cfr. segundo considerando de la Resolución N° 179).

Que previo al análisis de la cuestión traída a Acuerdo Plenario, es opinión de la suscripta que esta materia debió ser objeto de regulación en los términos del inciso c), del artículo 20 bis, del Decreto Ley 7603/70 (texto según Ley 11.796).

Que sin perjuicio de lo expuesto, de los términos expresados en el primer párrafo, el presente acuerdo debe limitarse a fijar una doctrina legal respecto de los casos que se encuentran comprendidos en el artículo 29 del Decreto Ley 7603/70.

Que —en este punto— no existe acuerdo entre los Sres. Vocales de este Tribunal, respecto de cuáles son los supuestos que originan la aplicación de dicha norma.

Que en primer lugar, corresponde analizar los conceptos “liquidación” y “determinación”. En tal sentido, según expuso la suscripta en el voto formulado *in re* “KAHALE JUAN” (de fecha 13/12/07, Registro N° 1304, entre muchos otros), cuando este Cuerpo revoca —total o parcialmente— un acto administrativo que determina obligaciones fiscales, o lo modifica, o lo deja sin efecto —entre otros similares términos utilizados— y ordena el dictado de un nuevo acto por parte de la Autoridad

de Aplicación, no nos encontramos frente a una “liquidación” del tributo, toda vez que el vocablo adecuado —para indicar el nuevo acto que corresponde dictar por parte de la Autoridad de Aplicación— es el de “determinación” de las obligaciones fiscales.

Que ello surge del concepto de “determinación” elaborado por la doctrina y jurisprudencia. Así, según palabras de JARACH (Dino Jarach, Curso Superior de Derecho Tributario, Ed. Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969, p. 422), “...*el acto de determinación contiene el pronunciamiento de la administración acerca de la existencia de la obligación impositiva, de la persona obligada como contribuyente o responsable, en su caso, la base de la medida correspondiente a dicha obligación y finalmente el monto de ésta, con indicación de las normas jurídicas aplicables en el caso concreto y, en general, culmina con la intimación de pago de la obligación determinada o de la parte de ella que anteriormente había quedado incumplida*”. En los casos en que el Tribunal revoca (modifica, deja sin efecto y demás términos asimilables) el acto administrativo que determina obligaciones fiscales, le corresponde a la Autoridad de Aplicación el dictado de un nuevo acto, el cual determinará dichas obligaciones.

Que la suscripta tuvo oportunidad de analizar el concepto de determinación de oficio (en autos “FARADAY S.A.”, sentencia del 2 de febrero de 2007, Registro N° 1033) al sostener que este supuesto “...comporta siempre una operación interpretativa y de cálculo, tanto jurídica como aritmética, por la cual se individualiza el aspecto objetivo del hecho imponible y se lo subsume en las normas que directamente lo describen, se lo cuantifica, se establece el criterio económico de atribución al sujeto pasivo, su localización espacial o nexo de vinculación territorial y, también, se liquida e intima el impuesto resultante (cfr. “Frymat S.A.”, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, de fecha 19/07/97). Claramente se observa, que la determinación de oficio de las obligaciones fiscales es —lógica y necesariamente— un paso previo a la liquidación del tributo. De ello se deduce que, ante la revocación —por parte del Tribunal— del acto que determina tributos, es materialmente imposible realizar la mentada liquidación.

Que en otro orden de cosas, la determinación de oficio de las obligaciones fiscales —cuando concurren los supuestos del artículo 37 del Código Fiscal—, corresponde *única y exclusivamente* a la Autoridad de Aplicación. Lo expuesto, se deduce de una interpretación armoniosa de las normas involucradas, siendo tarea del interprete —siguiendo una consolidada jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia Nacional— establecer el alcance de las leyes impositivas “...computando la totalidad de las

normas que la integran, para que el propósito de la ley se cumpla, de acuerdo con las reglas de una razonable y discreta interpretación (Fallos: 307:871 --La Ley, 1986-B, 278-- entre otros)” (cfr. C.S.J.N., *Fallos* 318:1782, autos “Clínica Modelo S. A.”, de fecha 05/10/95). En efecto, el artículo 40 del Código Fiscal sostiene claramente que “Las liquidaciones y actuaciones practicadas por los inspectores y demás empleados que intervengan en la fiscalización de los tributos, no constituyen determinación administrativa de aquéllos, la que sólo compete a la Autoridad de Aplicación, a través de los respectivos jueces administrativos”. Ello no es más que la reiteración de lo preceptuado por el artículo 37, segundo párrafo, del mismo Cuerpo normativo, al decir “Cuando el contribuyente o responsable no hubiere presentado declaración jurada o la misma resultare inexacta, por falsedad o error en los datos o errónea aplicación de las normas fiscales o en el caso de liquidación administrativa mencionada en el artículo 35, la Autoridad de Aplicación determinará de oficio la obligación fiscal, sobre base cierta o presunta”. También el artículo 101 del Código aludido, establece claramente que “El monto de las obligaciones fiscales de los contribuyentes y demás responsables, cuando ella no sea declarada o las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes sean impugnables por no ajustarse a derecho, será establecido por la Autoridad de Aplicación a través del procedimiento de determinación de oficio”.

Que la resolución por la cual se determina de oficio el tributo, es un acto administrativo que debe ser dictado como culminación del procedimiento administrativo llevado a cabo por la Autoridad de Aplicación (cfr. artículo 102 del Código Fiscal), debiendo reunir requisitos específicos para tener validez (cfr. artículo 103 del Código Fiscal), y que habilita las vías recursivas establecidas en el artículo 104 del Código Fiscal. Lo expuesto, no implica desconocer que en determinadas oportunidades la Autoridad de Aplicación ha determinado tributos prescindiendo del procedimiento previsto en el artículo 102 del Código Fiscal; en esos casos, como lo ha sostenido el Tribunal Fiscal de la Nación desde antiguo (Fallo 120: “Shell Cía. Argentina de Petróleo S.A.”, 11/7/61) hasta la actualidad (v.gr. “Fortex S.R.L. s. Apelación”, Sala A, de fecha 21/09/2001) el carácter de determinación tributaria de una resolución administrativa no puede venir impuesta por la forma que la administración ha escogido para su dictado, sino por la naturaleza de su contenido (en este sentido C.N.A.C.A.F. en autos “Alpachirri Cooperativa Agrícola Ganadera Ltda.”, de fecha 22/10/91), pudiendo recurrirse dicho acto, según las previsiones del artículo 104 del Código Fiscal.

Que —además— el procedimiento previsto en el artículo 102 del Código Fiscal, es

el único sistema que garantiza un adecuado derecho de defensa para el contribuyente y una continua tutela jurisdiccional efectiva, estableciendo —en caso de ilegalidad del acto— un sistema de impugnación (cfr. artículo 104 del C.F.).

Que según las consideraciones expuestas, no corresponde confundir —pues— los términos “determinación” y “liquidación”, sin perjuicio de advertir que este Cuerpo — en distintas oportunidades— ha utilizado indistintamente ambos términos. *En tales casos, cuando el Tribunal asimila dichos conceptos y dispone el dictado de un nuevo acto, debe entenderse que la Autoridad de Aplicación debe dictar el acto previsto en el artículo 103 del Código Fiscal o, en otros términos, una nueva resolución que determine las obligaciones fiscales, siguiendo las pautas establecidas por el Tribunal.*

Que no debe perderse de vista que “Al adoptar la ley un criterio terminológico, debería hacérselo de uso extendido, ya que así se crearía un valor entendido de fácil comprensión para aquellos a quienes se dirigen las normas. El empleo de distintos términos y con alcances diferentes —existiendo ya un criterio legal— produce confusión” (Tomás Hutchinson, Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, Editorial Astrea, Tomo I, 1era. Reimpresión, pág. 362). Proceder en forma contraria, atentaría contra la certeza, que es un elemento fundamental de la seguridad jurídica, principio al que la Corte Nacional le ha reconocido jerarquía constitucional (cfr. *Fallos*: 220:5; 243:465; 251:78; 253:47; 254:62; 316:3231; 317:218, entre otros). Que como consecuencia de lo expuesto, en aquellos casos en que la Autoridad de Aplicación dicte una nueva resolución que determine las obligaciones fiscales, dicho acto podrá impugnarse en la forma prevista en el artículo 104 del Código Fiscal.

Que en estos casos, resulta importante señalar que si los actos administrativos son parcialmente ilegítimos respecto de su contenido, tal deficiencia no debe conducir —necesariamente— a la revocación de todo el acto, toda vez que si parte de aquel es independiente y no medió un juicio adverso sobre su validez, el Tribunal puede revocarlo parcialmente, subsistiendo el acto con la plenitud de efectos en la parte que ha sorteado favorablemente el examen de legalidad.

Que no puede soslayarse la función revisora que implica la intervención de este Cuerpo, mediante la cual, efectúa un control de legalidad del acto dictado por la Autoridad de Aplicación, en aquellos supuestos en donde es llamado a intervenir (cfr. la competencia del TFABA, v.gr. artículo 104 del C.F. y 1 de la Ley 7603/70) confirmando, anulando o revocando —total o parcialmente— el acto recurrido. Ello fue expuesto claramente por la Sala III —que integro— (*in re* “Finca Flichman”, de fecha 15 de marzo de 2007, Registro N° 1076, entre otros), diciendo que “...la

presente instancia, se constituye en ‘...una justicia administrativa *subsiguiente, secundaria o a posteriori*, es decir, un tipo de justicia en la cual el control de la legalidad de la administración financiera tiene lugar luego de que ésta ha aplicado la norma jurídica al caso singular, porque en ella, según anota MERKL, ‘la sentencia se halla condicionada por un acto administrativo precedente sobre el mismo objeto’...” (Francisco Martínez, Estudios de Derecho Fiscal, 1ª Edición, Ediciones Contabilidad Moderna, Buenos Aires, Año 1973, p. 231).

Que por ello es que el Tribunal —en ejercicio de su función— puede confirmar, revocar o anular (en todo o en parte) el acto recurrido. En los casos de revocación o anulación puede fijar, a su vez, las bases precisas que deberá seguir la Administración para dictar un acto válido. Sin embargo, ello no implica que el Tribunal pueda dictar un acto que determine las obligaciones fiscales, sustituyendo o reemplazando la voluntad de la Autoridad de Aplicación por la suya; de lo contrario, se configuraría una ingerencia no autorizada del órgano jurisdiccional en materia reservada a la referida Autoridad, comprometiendo —entre otros— el principio de separación de funciones.

Que lo expuesto se colige de distintos artículos del Código Fiscal. Así, el artículo 63 del Código Fiscal (T.O. 1969), equivalente al actual 120 de dicho Cuerpo normativo, sostenía “Contra las decisiones definitivas del Tribunal Fiscal que determinen las obligaciones fiscales...”, redacción que se modificó en el Código Fiscal Ley N° 9204, del año 1978, exponiendo en su artículo 82 que “Contra las decisiones definitivas del Tribunal Fiscal dictadas en materia de su competencia o cuando el Tribunal no las hubiera dictado...”. Ello fue nuevamente modificado y el actual artículo 120 del Código Fiscal (T.O. 2004, texto sustituido según Ley N° 11.796), sostiene —en su parte pertinente— que “Contra las decisiones definitivas del Tribunal Fiscal, el contribuyente o responsable y el Fiscal de Estado podrán interponer demanda ante la justicia. *En el caso de los contribuyentes o responsables, la demanda contra la confirmación de la resolución determinativa en materia de gravámenes* tendrá como requisito de admisibilidad el previo pago de los importes de los gravámenes cuestionados.” (la bastardilla me pertenece). El texto aludido deja claramente expuesto el rol revisor que le compete al Tribunal, careciendo de facultades para determinar de oficio el tributo.

Que de todo lo expuesto, se concluye que únicamente la Autoridad de Aplicación es quien tiene la facultad y el deber de determinar de oficio las obligaciones fiscales.

Que analizada la primera cuestión, corresponde señalar los efectos que se derivan de la revocación o anulación —por parte del Tribunal— de un acto que determina

obligaciones fiscales.

Que cuando este Cuerpo anula o revoca una resolución que determina tributos — por no adecuarse al ordenamiento jurídico—, provee a la satisfacción directa e inmediata del interés público, reestableciendo la juridicidad vulnerada con el acto extinguido. En tal caso, dicho acto administrativo no puede ser tenido como válido, quedando sin efecto las consecuencias que de él se derivaron, lo cual se desprende de su revocación por ilegitimidad. Es dable agregar que “La revocación y por ende la abrogación consisten en eliminar un acto del mundo jurídico y por consiguiente también los efectos producidos por el mismo con objeto de volver a la situación jurídica anterior.” (Manuel María Diez, *Derecho Administrativo*, Bibliográfica Omeba, Buenos Aires, Año 1965, Tº II, p. 313).

Que es dable aclarar si existen diferencias entre la “anulación” y la “revocación” — en ambos casos— por ilegitimidad de un acto. En tal sentido, la suscripta tuvo oportunidad de expedirse en este tema, *in re* “COVISUR S.A.C.V. – CONCESIONARIA VIAL DEL SUR S.A.” (de fecha 12/02/08, Registro Nº 1324), conceptos que corresponden ser reiterados. Allí se destacó que “Los términos «revocación» y «anulación» suelen ser empleados indistintamente por la ley, la jurisprudencia e, incluso, la doctrina, aunque en ésta existen opiniones diversas en relación al diferente significado de uno u otro. Nos limitaremos a advertir por ello que, junto a los procedimientos aquí estudiados, los actos administrativos pueden ser anulados o revocados en vía de recurso, administrativo y jurisdiccional, siempre que incurran en una infracción cualquiera del ordenamiento jurídico” (Eduardo García de Entrerría y Tomás Ramón Fernández, *Curso de Derecho Administrativo*, Duodécima Edición, Reimpresión, Editorial Thomson Cívitas, Madrid, Año 2005, Tº I, p. 675). Entiende la doctrina nacional que “Es frecuente encontrar una gran diversidad e imprecisión en la terminología utilizada para referirse a la extinción del acto administrativo: los autores se refieren a un mismo tipo de extinción con denominaciones diversas y total o parcialmente superpuestas, lo que crea confusión y oscuridad. La extinción de un acto, dispuesta por la propia administración por motivos de legitimidad, es llamada por algunos autores ‘invalidación’ por otros ‘anulación’, por otros ‘revocación por razones de legitimidad’, etc., con lo cual iguales palabras son utilizadas con distinto alcance según el autor de que se trate.”, agregando que “Creemos preferible evitar ese tipo de enfoque, que sólo puede agregar confusión cualquiera sea la terminología adoptada, y enunciar en cambio los *actos* que se extinguen y las *razones* por las cuales son extinguidos, como así también los *efectos* de la extinción, y finalmente el órgano que la dispone.” (Agustín

Gordillo, *El acto administrativo*, 2ª Edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, Año 1969, p. 381).

Que según se observa, tanto en la doctrina, como en la legislación y jurisprudencia, existen profundas discrepancias en torno al modo de nominación que corresponde asignar a las formas de extinción del acto administrativo —anulación o revocación—, debiendo resaltar que se han sustentado principalmente tres criterios, el subjetivo —u orgánico—, el objetivo y el mixto (cfr. Julio Rodolfo Comadira, *El acto administrativo*, Editorial La Ley, Buenos Aires, Año 2003, p. 188). En la legislación, el Decreto Ley Provincial N° 7647, utiliza los términos “anulación” y “revocación” indistintamente para referirse a un mismo hecho (cfr. Carlos Botassi, *Procedimiento Administrativo de la Provincia de Buenos Aires*, Ed. Platense, La Plata, Año 1988, p. 448), lo cual surge de su artículo 114, donde se emplea el término “revocación” para denominar la extinción por ilegitimidad (cfr. Tomás Hutchinson, *Procedimiento Administrativo de la Provincia de Buenos Aires*, Editorial Astrea, Año 1995, p. 481); en virtud de lo expuesto, es posible concluir que no puede sostenerse un criterio único de distinción (cfr. lo sostuvo esta Sala *in re*: “INTERNATIONAL FLAVORS & FRAGRANCES S.A.C.I”, de fecha 25/04/07, Registro N° 1104). Asimismo, la jurisprudencia tampoco ha sido pacífica en adoptar un criterio único en la distinción de los conceptos “revocación” y “anulación”.

Que la utilización indistinta por este Cuerpo de los términos aludidos (“revocación” y “anulación”), en tanto que ambos tienen como objetivo la extinción por ilegitimidad de un acto administrativo que determina tributos, no pueden acarrear distintas consecuencias.

Que en este punto, corresponde señalar que la Procuración del Tesoro de la Nación sostuvo que la revocación de un acto administrativo por razones de ilegitimidad produce efectos *ex tunc* (Dictámenes: 223:88; criterio compartido también por Manuel María Diez, ob. cit. pp. 320-321), siendo ello una consecuencia lógica de toda invalidez, habida cuenta que ella, como factor causal de la extinción del acto, se configura en el momento de su emisión. Por ende, a una causa originaria deben, en principio, corresponder efectos también iniciales (cfr. Julio Rodolfo Comadira, ob. cit., p. 83).

Que asimismo, la jurisprudencia sostuvo que “En virtud de lo dispuesto por el art. 1050 del Cód. Civil, la revocación de un acto administrativo ‘por razones de ilegitimidad’ en los términos del art. 17 de la ley 19.549 (ADLA, XXXII-B, 1752), en cuanto a sus efectos, equivale a la declaración de nulidad pronunciada por los jueces, volviendo las cosas al mismo o igual estado en que se hallaban antes del

acto anulado” (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, sala II, de fecha 31/07/1980, en autos “Durmüller, María C. c. I. N. T. A.”).

Que en virtud de las consideraciones efectuadas, la suscripta entiende que para ambos supuestos —revocación o anulación— resulta de aplicación la doctrina sentada por la Sala III de este Cuerpo en autos “Frigorífico del Oeste S.A.” (de fecha 21 de Febrero de 2006, Registrada bajo el N° 790), y también en autos “DYCASA ‘Dragados y Construcciones S.A.’” (de fecha 05/06/07). Con otros fundamentos, la Sala II —por mayoría— *in re*: “RICCIARD LIBERTADOR S.A.” (de fecha 01/07/08, Registro N° 862) llegó a idéntico resultado, al sostener que “...la revocación dispuesta por este Tribunal produjo efectos retroactivos *'ex tunc'*- y, al dejar sin efecto el acto fulminó, en consecuencia, toda actuación ulterior ligada al mismo”.

Que luego del análisis efectuado, y circunscribiéndome a la cuestión sometida a plenario, corresponde resaltar que no se ha encontrado ningún antecedente en la Sala III —ni en las restantes— en el cual se haya mandado a practicar una nueva liquidación del gravamen en los términos del artículo 29 del Decreto-Ley 7603, en aquellos supuestos en que se encontraran impugnadas determinaciones de oficio, se hubieran establecido diferencias a favor del Fisco y el Tribunal las hubiese confirmado. Asimismo, la aplicación del artículo aludido, debe disponerse —atento a la redacción brindada a su texto— en forma expresa, toda vez que resulta necesario imponer un plazo de cumplimiento y el apercibimiento correspondiente.

Que es por ello que, en opinión de la suscripta, el alcance y aplicación del artículo 29 del Decreto Ley 7603/70 *respecto de la liquidación del tributo y sus accesorios*, se ha visto reducido —en atención a la derogación parcial y tácita del mismo, a partir del texto del Código Fiscal según ley 9204 y sus concordantes posteriores, cfr. artículo 78— a los siguientes supuestos: 1) Demandas de repetición, en las cuales el Tribunal hizo lugar a la pretensión del recurrente; 2) Determinaciones de oficio en las cuales los saldos a favor del contribuyente son superiores a los establecidos a favor del Fisco, confirmadas por el Tribunal; y 3) En los casos en que se determina de oficio las obligaciones fiscales y —en el mismo acto administrativo— se liquidan los accesorios, cuando el Tribunal confirma total o parcialmente el acto recurrido. El último supuesto, no tiene aplicación práctica en la Provincia de Buenos Aires, toda vez que la Agencia de Recaudación —así como su predecesora— no liquidan accesorios —intereses— en las resoluciones determinativas, a diferencia de lo que sucede en el orden nacional.

Que, por lo expuesto, la aplicación del artículo 29 del Decreto Ley 7603/70 ha quedado limitada a los casos contemplados en el párrafo precedente. En estos

supuestos, la Autoridad de Aplicación deberá realizar la liquidación y luego deberá presentarla ante este Órgano que, previo traslado, se pronunciará sobre la misma.

Que la regulación normativa de dicha liquidación, debe buscarse —en primer lugar— en el artículo 29 del Decreto Ley N° 7603/70, y —supletoriamente— en el Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires, específicamente en el artículo 497 y ss. (en virtud de lo normado en el artículo 4 del Código Fiscal —T.O. 2004—). En efecto, el artículo 497 del C.P.C.C.B.A., establece que “Consentida o ejecutoriada la sentencia de un Tribunal judicial o arbitral y vencido el plazo fijado para su cumplimiento, se procederá a ejecutarla, a instancia de parte, de conformidad con las reglas que se establecen en este capítulo.”, correspondiendo agregar —en virtud del artículo 499, inciso 1° del C.P.C.C.B.A.— que este Cuerpo es competente en la ejecución, por haber pronunciado la sentencia referida.

Que, en este tópico, también resulta de aplicación el artículo 501 del C.P.C.C.B.A. —supletoriamente y en lo no previsto por el artículo 29 del Decreto Ley N° 7603/70—, que sostiene “Cuando la sentencia condenare al pago de cantidad ilíquida y el vencedor no hubiese presentado la liquidación dentro de 10 días contados desde que aquella fuere ejecutable, podrá hacerlo el vencido. En ambos casos se procederá de conformidad con las bases que en la sentencia se hubiesen fijado. Presentada la liquidación se dará vista a la otra parte...”. En su caso, deberá procederse —luego— conforme lo dispone el artículo 502 del C.P.C.C.B.A., que sostiene “Expresada la conformidad por el deudor, o transcurrido el plazo sin que se hubiese contestado la vista, se procederá a la ejecución por la suma que resultare, en la forma prescripta por el artículo 500°”.

Que en aquellos casos en que el Tribunal ordene la realización de la liquidación por parte de la Autoridad de Aplicación, aquella deberá ser presentada ante este Cuerpo, correspondiendo otorgar traslado al recurrente, notificándolo en el domicilio constituido ante el Tribunal. En estos casos, deberá fijarse un plazo para la realización y el apercibimiento de resolver en mérito a la que presente el apelante en cuanto correspondiere, previo traslado a la Autoridad de Aplicación.

Que para impugnar la liquidación realizada, las partes cuentan con un término de cinco (5) días, toda vez que, ante la ausencia de una norma específica, resultan de aplicación supletoria los artículos 501 y 502 del Código Procesal Civil y Comercial (cfr. art. 4 del Código Fiscal).

Que con lo expuesto, la suscripta deja sentada su opinión a efectos de fijar la correspondiente interpretación legal, con respecto a la cuestión que refiere el segundo considerando de la Resolución N° 179/09 que convoca al presente

Acuerdo Plenario.

Leídas las distintas propuestas, se resuelve **por mayoría**, de acuerdo con lo consignado en el Capítulo II, Artículo 13 bis, segundo párrafo, de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de Apelación, fijar las directivas de solución común contenidas en la propuesta elaborada en forma conjunta por los integrantes de las Salas I y II, las que se establecen a partir del **1º de septiembre de 2009**, a saber:

a) Aprobación por el Tribunal de la liquidación ordenada:

El Tribunal debe intervenir aprobando la liquidación en los supuestos en que dicha operatoria haya sido ordenada en la Sentencia (conf. art.29 Dec. Ley 7603/70) , sin perjuicio de la existencia o no de impugnación, de conformidad a lo dispuesto por el art.135, inc.a) del Código Fiscal t.o 2004, y concordantes anteriores.

b) Contenido de la misma:

La liquidación deberá contener el recálculo del impuesto conforme a pautas de sentencia y efectuarse en los formularios de uso corriente para cada caso o impuesto (vgr. R-222, R-113, R-055, R-151, etc.). Deberán consignarse además, en caso de que los hubiere, los saldos a favor del contribuyente, los que serán compensados oportunamente.

c) Autoridad que deberá firmar la liquidación y

d) Conocimiento previo a la elevación de los autos, por parte de la Representación Fiscal.

Deberá ser la Representación Fiscal quien eleve y presente al Tribunal, la liquidación o recálculo del Impuesto ordenado en autos, siendo de exclusiva competencia de ARBA la designación del funcionario competente que cumplimentará la medida y suscribirá la misma.

e) Autoridad que debe notificar dicho acto.

Será la Oficina de Notificaciones del Cuerpo la que diligencie la Cédula al domicilio constituido por el recurrente en el recurso de apelación, quedando el Representante Fiscal notificado en oportunidad de la devolución de los autos al Tribunal.

La realización de la liquidación deberá cumplimentarse dentro del plazo de 30 días de recepcionadas las actuaciones, el cual podrá ser prorrogado a solicitud de la Autoridad de Aplicación. A su vez, el plazo para formular objeciones a la liquidación practicada será de 10 días. En caso de que el contribuyente deduzca o nomine a su presentación como recurso de apelación contra la misma, se le dará el carácter de impugnación y se la

tratará como tal, no considerándose otros agravios que no sean los estrictamente vinculados con errores de cálculo o de concepto.

Siendo las catorce horas, se da por finalizado el acto, firmando los señores Vocales y la señora Presidente, ante mí doy fe.

Firmas:

Dr. Luis A. Folino – Vocal 2a. Nominación - Sala I
Cra. Estefanía Blasco – Vocal 3a. Nominación – Sala I
Dra. Laura C. Ceniceros – Vocal 4a. Nominación – Sala II - Presidenta
Dr. Carlos A. Lapine – Vocal 5a. Nominación – Sala II
Cra. Silvia I. Wolcan - Vocal 6a. Nominación – Sala II
Dra. Mónica V. Carné – Vocal 7a. Nominación – Sala III *-En disidencia-*
Dra. Dora Mónica Navarro – Vocal 8a. Nominación – Sala III *-En disidencia-*
Cra. Silvia E. Hardoy – Vocal 9a. Nominación – Sala III *-En disidencia-*
Dra. Rosa Elena Carbonell - Secretaria