

ACUERDO PLENARIO Nº 003

-----En la ciudad de La Plata, a los veintidós días del mes de abril de dos mil tres, siendo las once horas, se reúnen los señores miembros del Tribunal Fiscal de Apelación, doctores María Cristina QUIROGA, Luis Adalberto FOLINO, Dora Mónica NAVARRO y las doctoras C.P.N. Silvia Ester HARDOY y Silvia Inés WOLCAN, bajo la Presidencia del doctor Néstor Hugo LAUGLÉ y ante la Actuaria, a efectos de tratar la cuestión sometida a decisión del Cuerpo por convocatoria efectuada por Resolución de Presidencia número 41, de fecha 4 de abril de 2003, para dilucidar qué decisiones resultan jurídicamente aptas para abrir la competencia revisora del Tribunal. -----

-----Conforme al sorteo llevado a cabo según lo establecido en el artículo 12 inciso e) del Reglamento Interno del Tribunal aprobado en sesión del Cuerpo de fecha 27 de marzo de 2000, el orden de votación quedó establecido del siguiente modo: 1) Dra. Dora M. Navarro; 2) Dra. Silvia E. Hardoy; 3) Dr. Néstor H. Lauglé; 4) Dra. Silvia I. Wolcan; 5) Dra. María Cristina Quiroga y 6) Dr. Luis A. Folino. -----

----- Abierto el acto la **Dra. Dora Mónica NAVARRO** dijo:

----- Versa el presente Acuerdo sobre si este Tribunal resulta competente a la luz de las normas vigentes al respecto: artículo 91 del Código Fiscal (T.O. 1999) y artículo 12 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de Apelación, en aquellos presupuestos en los que la Dirección Provincial de Rentas emitió “Cédula de Intimación” y/o, “Aviso de Ejecución por Apremio R-145” a efectos de reclamar al contribuyente el ingreso de sumas adeudadas en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por aplicación del incremento de alícuota introducido por el artículo 36 de la Ley 12.727.-----

-----Que llegan para su tratamiento ante este Tribunal, los autos 2306-658304/02, caratulados “Disco S.A.”, en los cuales el contribuyente recurre el Formulario R-145 “Aviso de ejecución por Apremio”, glosado a fs. 18 del Alcance Nº 2 de fs 30, mediante el cual la Dirección Provincial de Rentas le informa a la firma que ha procedido a emitir Título Ejecutivo, girándose las actuaciones a la Fiscalía de Estado para la iniciación del juicio de apremio, toda vez que aquella no ha cancelado la deuda intimada oportunamente. Correspondiendo decidir

acerca de la excepción de incompetencia impetrada por la Representación Fiscal. -----

----- -Que en el pronunciamiento del cual participé al integrar la Sala II en los autos “Carrefour Argentina S.A” de fecha 12 de diciembre de 2002, se sostuvo sobre la cuestión planteada: “Que como consecuencia de lo hasta aquí expuesto, se imponen dos aclaraciones previas: 1) En primer lugar, que la nulidad planteada se encuentra inexorablemente unida a la consideración de la intimación de pago de fs. 1 como acto administrativo (o no) susceptible del recurso de apelación deducido. 2) El art. 104 del Código Fiscal (T.O 1999 y similares anteriores), establece que el recurso de apelación comprende el de nulidad, lo que deriva en la lógica consecuencia que, en el supuesto que la pretensa resolución recurrida en sí misma adolezca de vicio que provoquen su ineficacia, el tratamiento de nulidad deberá evacuarse a partir del recurso de apelación. Ergo, si no resulta admisible el recurso de apelación, tampoco lo será – por esta vía – el planteamiento de nulidad. Que, analizado lo actuado, cabe destacar – liminarmente – que el art. 91 del Código Fiscal (T.O 1999 y similares anteriores), establece que el recurso de apelación queda expedito respecto de las resoluciones que determinen gravámenes, impongan multas, liquiden intereses, rechacen repeticiones de impuestos o denieguen exenciones. En consecuencia, deviene inexcusable concluir que no se encuentra habilitada la vía recursiva que prevé dicha norma cuando la decisión impugnada no reviste el carácter de “resolución”, en tanto no reúne los elementos esenciales que configuran la misma (conf. art. 107 del Decreto–Ley 7647/70; arts. 4º, 90 y cctes. del Código Fiscal, T.O 1999 y similares anteriores; T.F.A.B.A., autos “FRANCISCO PEREZ”, sent. del 20-03-84; íd. autos “CISILOTTO HNOS. S.A.C.I.F. e I.”; sent. del 28-10-83; esta Sala II en autos “VIDEGARD S.A.”, sentencia 26-11-2001, entre otras). Que, en consecuencia de lo expuesto, surge evidente que el libelo de la contribuyente de fojas 21/35, ha sido indebidamente considerado por la propia interesada como recurso de apelación, por cuanto al no estar prevista la vía recursiva intentada (apelación), para atacar decisiones que no constituyan resoluciones, en los términos y con los alcances que cabe atribuir al acto administrativo de mención, debió esperar y/o en su caso forzar – por los carriles formales pertinentes – el dictado de un acto resolutorio en el que se analizaran fundadamente las diversas cuestiones planteadas, atento que no cabe sino

asignarle el carácter de simple reclamación a la originaria presentación de fs. 2/9 y vlt. Tal resolución, una vez notificada en legal forma, hubiese posibilitado la interposición de los recursos previstos en el ordenamiento positivo. Que, en mérito a las consideraciones precedentemente vertidas y sin mengua del derecho que considere poseer la recurrente, de impulsar su pretensión por la vía correspondiente, forzoso resulta concluir que la presentación en tratamiento no ha abierto la competencia del Tribunal Fiscal de Apelación lo que así se declara”.-----

----- Que como antecedente de mi voto cito la sentencia dictada en los autos “Gatti, Luis”, de fecha 12 de Octubre de 2001, en la que la Sala III que integro conjuntamente con las Dras. Silvia Esther Hardoy y María Cristina Quiroga, esta última en carácter de subrogante, declaró la incompetencia de este Tribunal para entender en un supuesto en que el contribuyente utilizó la vía del Recurso de Apelación para cuestionar el Formulario R-145 V.2 Ejecución por Apremio Ultimo Aviso, mediante el cual se le había reclamado deuda en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por el decaimiento del Decreto 237/98 y Ley 12049, manifestándonos del siguiente modo: “Que corresponde analizar, primeramente, si se encuentra abierta la competencia de este Tribunal para conocer del recurso de apelación articulado por el contribuyente.” “Que siendo inexcusable para que una causa cualquiera pueda ser sometida a decisión de esta Alzada, que el Tribunal conozca en una apelación deducida contra una resolución de la Autoridad de Aplicación o su denegatoria tácita (arts. 91, 113 y 115 del Código Fiscal t.o. 1999), procede a examinar si el recurso de apelación traído ha sido legalmente introducido. Que el mencionado recurso fue interpuesto “contra la notificación de fecha 24/02/99, en expte. 2306-50504/98...”. “Que en la mencionada fecha por medio de formulario R-145 V.2 – EJECUCION POR APREMIO ULTIMO AVISO – de fojas 44 y 49, se comunica al contribuyente que se le reclama deuda en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos por decaimiento del Decreto 237/98 y de la Ley 12.049, referidos a períodos incluidos en los mismos cuyos montos detalla en cada caso, sin aludir a la existencia de acto de la autoridad fiscal que dispusiera las referidas caducidades.” “Que de las restantes actuaciones tampoco surge que la Autoridad de Aplicación se haya pronunciado mediante acto resolutorio fundado acerca de la vigencia de los planes de regularización fiscal a los que se

encontraba acogida la interesada.” “Que esa resolución es la que, una vez notificada en legal forma, hubiera habilitado la interposición del recurso en autos intentado por la contribuyente. Procede recordar al respecto que en materia de procedimiento administrativo, el principio general es que los recursos sólo proceden para cuestionar actos administrativos (conf. artículo. 91 y ccetes. del Código Fiscal y arts. 86, 87, 89 y ccetes. del D. Ley 7647/70; Gordillo, Agustín A. “Procedimiento y Recursos Administrativos”, 2da. ed., págs. 162/163, etc.).” “Que de tal forma , cabe sostener que el recurso de apelación planteado en autos no ha sido debidamente introducido.” “Que, en consecuencia, no se abre la competencia del Cuerpo; lo que así se declara.”- - - - -

- - - - - -Que en el mismo sentido se expidió la Dra. Silvia I. Wolcan en su voto en disidencia en los autos “Supermercados Norte S.A.”, sentencia del 27 de marzo de 2003. - - - - -

- - - - - -Que tal como ha señalado la doctrina respecto de que la competencia puede entenderse como el “...principio que predetermina, articula y delimita la función administrativa que desarrollan los órganos y las entidades públicas del Estado con personalidad jurídica”, sostengo que su extensión y alcance, surgen de la norma que habilita a su ejercicio, por lo cual se encuentra predeterminada y condicionada. Así, según lo que expresa Forsthoff, Ernest en “Tratado de Derecho Administrativo”, pág. 573, trad. del alemán, Madrid, 1958, según cita de Cassagne, Juan Carlos, “Derecho Administrativo”, T. I, Abeledo Perrot, Bs. As, la competencia traduce al mismo tiempo una autorización y una delimitación. Dentro de los límites de la norma que la habilita, la competencia es la regla, fuera de ella es la excepción. En el mismo sentido, señala B. Villegas Basavilbaso en “Derecho Administrativo” T. II, pág. 259, ed. de 1950, “...ninguna competencia puede existir en el ámbito del derecho administrativo sin una regla de Derecho que la regule.”- - - - -

- - - - - -Que siendo que su ejercicio se caracteriza por ser objetivo, obligatorio, improrrogable, e irrenunciable, entiendo que debemos ser muy cautos a la hora de aceptarnos como competentes en aquellos supuestos que no surgen expresamente de la norma que define la competencia de este Tribunal, so pena de merecer la descalificación del estado de derecho, según lo dicho por la Corte Suprema de Justicia de la Nación in re “Gobierno Nac. DGI

c/Celcar S.A.“ : “El exceso en cuanto a los límites de la competencia descalifica los pronunciamientos judiciales en los términos de la jurisprudencia sobre arbitrariedad, cuya doctrina tiene sustento en las garantías constitucionales de propiedad, y de la defensa en juicio.” (Rev. La Ley 1980 -A- 642).- - - - -

- - - - - Que, el Tribunal Fiscal de la Nación se ha pronunciado en el Plenario “Jaime Sicorsky” como incompetente para entender en aquellas intimaciones de pago derivadas de decaimientos de diferimientos, en razón de similares argumentos a los que he venido desarrollando.- - - - -

- - - - - Que el mismo Cuerpo expuso en “Carrocerías Alcorta S.R.L.” del 27/03/63 (Derecho Fiscal n° 187- T. XXV. Pág. 598) que “No reviste el carácter de determinación de oficio, que haga viable ante el Tribunal Fiscal, la simple intimación de pago formulada sin substanciación alguna, en base a declaraciones cuya procedencia ha sido impugnada.” Ratificó esta postura en “Plastiversal SAIC” del 11/12/69, (Derecho Fiscal - T. XIX. Pág. 1190) cuando concluyó que era incompetente para entender en el Recurso de Apelación deducido contra un pronunciamiento de la entonces D.G.I. por el cual ésta rechazó el acogimiento a la moratoria efectuado por la firma, intimándole el ingreso de las sumas adeudadas.- - - - -

- - - - - Que en mérito a las consideraciones señaladas precedentemente, entiendo que la intervención de este Tribunal encuentra su límite objetivo y natural en lo establecido en el artículo 91 del Código Fiscal que en lo medular señala: “Contra las resoluciones de la Autoridad de Aplicación, que determinen gravámenes, impongan multas, liquiden intereses, rechacen repeticiones de impuestos o denieguen exenciones, el contribuyente o responsable podrá interponer dentro de los quince (15) días de notificado, en forma excluyente, uno de los siguiente recursos: b) Apelación ante el Tribunal Fiscal, en aquellos casos en que el monto de la obligación fiscal determinada, el de la multa aplicada o el del gravamen intentado repetir, supere la cantidad de Pesos MIL (\$1.000)...” que debe integrarse con el artículo 12 de la Ley Orgánica en cuanto reza: “El Tribunal Fiscal de Apelación será tribunal de alzada de las resoluciones recurribles que se dicten de conformidad al procedimiento establecido en el Código Fiscal”. - - - - -

- - - - -Que de una lógica interpretación de las normas enunciadas, como de la jurisprudencia y doctrina analizadas, surge que el límite de nuestra actuación está dado por el concepto de “resolución recurrible”, y precisamente estamos ante ella cuando se ha desarrollado un procedimiento previsto en el Código Fiscal, por virtud del cual se hubiera determinado una deuda impositiva, se hubiera aplicado una sanción (multa), liquidado intereses o rechazado una demanda de repetición. .- - - - -

- - - - - Que advertido lo anterior, colijo que en el caso objeto de este plenario, no nos encontramos frente a un acto administrativo - tanto en el supuesto del formulario “Ultimo Aviso - Cédula de Intimación” de foja 1 como del Formulario “R-145-Aviso de Ejecución por Apremio” de foja 18 del Alcance n° 2 que corre a foja 30 (este último objeto de apelación en estos actuados) que se haya dictado siguiendo algunos de los procedimientos que el Código Fiscal prevé y que dé como producto una resolución de las que he hecho mención en el párrafo que antecede, razón por la cual mantengo mi posición en el sentido que este Tribunal no resulta competente para entender en la cuestión. - - - - -

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

- - - - Que mediante Resolución n° 41 el 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 y considerando que *habiéndose dictado pronunciamientos divergentes* en las causas “CARREFOUR ARGENTINA S.A.” Expte. 2306-658.306/2002 y “SUPERMERCADOS NORTE S.A.” Expte. 2306-658.307/2002, en las Salas II y I, registradas bajo los n°s 140 del 12/12/2002 y 141 27/03/2003, respectivamente, *resulta necesario fijar un criterio uniforme* y que *la cuestión a resolver estriba en dilucidar qué decisiones resultan*

jurídicamente aptas para abrir la competencia revisora del Tribunal. Se somete a consideración del plenario el expediente 2306-568.304/2002 (sic), caratulado "DISCO S.A." radicado en la Sala III. -----

- - - - Que camino a elucidar la cuestión planteada a resolver, conviene recordar que en el Título VIII del Código Fiscal (t.o. 1999) denominado "De la determinación de las obligaciones fiscales" el artículo 34 dispone que dicha determinación se efectuará sobre la base de: A) declaraciones juradas que los contribuyentes, responsables o terceros presenten a la Autoridad de Aplicación, o B) en base a datos que ésta posea y que utilice para efectuar la determinación o liquidación administrativa, según lo establecido con carácter general para el gravamen de que se trate. Asimismo el artículo 36 establece que cuando el contribuyente o responsable no hubiere presentado declaración jurada o la misma resultare inexacta o en el caso de liquidación administrativa, la Autoridad de Aplicación determinará de oficio la obligación fiscal. En el mismo marco legal se ha reglado, en el Título XI denominado "De los procedimientos de determinación de oficio y el contencioso fiscal" (arts. 88/117), con absoluta claridad acerca de los procedimientos a seguir a tales efectos. Este Título incluye el artículo 91 el cual reza que contra las resoluciones de la Autoridad de Aplicación, que determinen gravámenes, impongan multas, liquiden intereses, rechacen repeticiones de impuestos o denieguen exenciones, el contribuyente o responsable podrá interponer recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal.

- - - - Que debe recordarse también, en tal sentido, que el artículo 1° del Decreto-Ley n° 7603/70 y sus mod. establece que "El Tribunal Fiscal de Apelación entenderá en los recursos que se interpongan con relación a los tributos y sanciones cuya determinación, fiscalización y devolución corresponda al organismo competente en ejercicio de las facultades que le acuerda el Código Fiscal. ..." y el artículo 12 de la misma norma, contenido en el Capítulo II denominado "De la competencia y funcionamiento", dispone que "El Tribunal Fiscal de Apelación será tribunal de alzada de las resoluciones recurribles que se dicten de conformidad al procedimiento establecido en el Código Fiscal."

- - - - - Que a la luz de lo expuesto precedentemente resulta forzoso concluir que la determinación de oficio de las obligaciones fiscales constituye un procedimiento reglado que culmina con el dictado de una resolución recurrible – determinativa, sancionatoria, denegatoria-. Esta resolución es un acto

administrativo que se integra con elementos esenciales y accesorios; entre los esenciales propios del acto, es decir, los imprescindibles para la sustantividad del mismo, se cuenta el *procedimiento*; previo al dictado de un acto y en la resolución del mismo deben cumplimentarse los procedimientos explicitados en el ordenamiento jurídico aplicable (ver Escola, Héctor J., Tratado general de procedimiento administrativo, Ed, Depalma, Bs. As., 1981, pág. 43 y sig.). El acto se perfecciona cuando se han integrado y concatenado todos sus elementos esenciales y se cumplimentaron las formas y procedimientos legales indispensables para su existencia (conf. Sayagués Laso, Tratado de derecho administrativo, Montevideo, 1959, Tº I, pág.486) y puede ser recurrido a partir del momento que se perfecciona y adquiere eficacia (conf. Cassagne, Juan C., La ejecutoriedad del acto administrativo, Acto y procedimiento administrativo, Ed. Plus Ultra, Bs. As.). -----

- - - -Que, en consecuencia, a juicio de la suscripta este Cuerpo debe resolver la cuestión planteada fijando la siguiente interpretación legal: **“resultan jurídicamente aptas para abrir la competencia del Tribunal Fiscal de Apelación las resoluciones recurribles que la Autoridad de Aplicación dicte de conformidad al procedimiento establecido en el Código Fiscal”**. - -

- - - -Que la Sala II, en la causa citada, resolvió declarar improcedente el pretenso (sic) recurso de apelación –el que impugna decisión suscripta por la Gerencia Regional Metropolitana Capital de la Dirección Provincial de Rentas titulada “Cédula de Intimación” y calificada por la firma “resolución sin número”- deducido por el Dr. Horacio García Prieto en representación de Carrefour S.A. por las razones expuestas en el Considerando que expresan “Que, analizado lo actuado, cabe destacar –liminarmente- que el art. 91 del Código Fiscal (T.O. 1999 y similares anteriores), establece que el recurso de apelación queda expedito respecto de las **resoluciones** que determinen gravámenes, impongan multas, liquiden intereses, rechacen repeticiones de impuestos o denieguen exenciones. En consecuencia, deviene inexcusable concluir que no se encuentra habilitada la vía recursiva que prevé dicha norma cuando la decisión impugnada no reviste el carácter de “resolución”, en tanto no reúne los elementos esenciales que configuran la misma (conf. art. 107 del Decreto-Ley N° 7647/70; arts. 4º, 90 y cctes. del Código Fiscal, T.O. 1999 y similares anteriores; T.F.A.B.A., autos “FRANCISCO PÉREZ”, sent. del 20-03-84; íd. autos

“CISILOTTO HNOS S.A.C.I.F. e I.”; sent. del 28-10-83; esta Sala II en autos “VIDEGARD S.A.”, sentencia del 26-11-01, entre otras). Que, en consecuencia de lo expuesto, surge evidente que el libelo de la contribuyente de fs. 21/35, ha sido indebidamente considerado por la propia interesada como recurso de apelación, por cuanto al no estar prevista la vía recursiva intentada (apelación), para atacar decisiones que no constituyen resoluciones, en los términos y con los alcances que cabe atribuir al acto administrativo de mención, debió esperar y/o en su caso forzar –por los carriles formales pertinentes- el dictado de un acto resolutorio en el que se analizaran fundadamente las diversas cuestiones planteadas, atento que no cabe sino asignarle el carácter de simple reclamación a la originaria presentación de fs. 2/9 y vlt. . Tal resolución, una vez notificada en legal forma, hubiese posibilitado la interposición de los recursos previstos en el ordenamiento positivo. Que, en mérito a las consideraciones precedentemente vertidas y sin mengua del derecho que considere poseer la recurrente, de impulsar su pretensión por la vía correspondiente, forzoso resulta concluir que la presentación en tratamiento no ha abierto la competencia del Tribunal Fiscal de Apelación, lo que así se declara.” . - - - - -

- - - - - Que la Sala I, en la causa “SUPERMERCADOS NORTE S.A.” citada en el primer párrafo del presente -en la cual la interesada igual que en autos “CARREFOUR S.A.” recurre contra decisión suscripta por la misma Gerencia de la Dirección Provincial de Rentas titulada “Cédula de Intimación” y calificada por la firma “resolución de fecha 25 de julio de 2002”-, resolvió con voto en disidencia de la Dra. CPN Silvia I. Wolcan rechazar la excepción de incompetencia del Tribunal interpuesta por el señor Representante Fiscal de la Dirección Provincial de Rentas y decretar la nulidad de las actuaciones administrativas, debiendo la Dirección solicitar por la vía pertinente el levantamiento de la medida precautoria que da cuenta la Resolución N° 2641/02, anulada. Que en el Considerando III del fallo se expresó que “El hilo conductor que nos llevará a determinar con claridad si el Tribunal resulta competente para ingresar al tratamiento de la problemática “subdiscusio” debe partir de la pregunta de si el acto administrativo –cédula de intimación- obrante a fs. 1 causa estado procesal respecto de los sujetos de la relación jurídica tributaria (Fisco-Contribuyente) o si estamos en presencia de meros actos preparatorios del Organismo Recaudador para luego dar inicio al procedimiento

que estatuyen los Títulos VIII y XI del C.F. T.O. 1999.- La cédula de intimación contra la cual se alza el contribuyente contiene especificaciones concretas acerca de la pretensión fiscal reclamatoria del impuesto adeudado, como así también cuál es el andamiaje sustentatorio normativo que regula y da paso al reclamo por una suma determinada que en forma expresa consigna el funcionario suscribiente del requerimiento, en uso de las facultades que le otorga el art. 9 C.F. Asimismo y en otro aspecto la D.P.R. le hace saber al contribuyente que el incumplimiento con el pago del impuesto que se le reclama “lo hará pasible de ser ejecutado judicialmente por vía de apremio, de acuerdo a lo previsto en el art. 83 inciso c) del Código Fiscal (T.O. 1999)”, agregando, también, que si no paga en el plazo de quince días, que se le concedió para tal fin, “se dará inicio a lo establecido en el Artículo 13 del Código Fiscal (T.O. 1999) solicitando embargo preventivo u otra medida cautelar en resguardo del Crédito Fiscal”. Ab-initio debemos señalar y ello no puede escapar a un sano y lógico criterio interpretativo que estamos en presencia de una pretensión fiscal, clara y concreta, que establece la existencia y medida de una obligación impositiva a cargo del contribuyente, distinta a la que él mismo cumplió por idéntico concepto y período impositivo. Por tanto, el consentimiento por parte del reclamado a la pretensión estatal, causa en el subjuice estado procesal tributario, que se traduce en la obligación de pago, sin discusión, de la determinación impositiva realizada unilateralmente por la D.P.R. En otro orden es de indicar, también, la actividad desplegada por el propio Organismo Recaudador, enderezada a hacer efectiva su pretensión impositiva, respecto del contribuyente, que dispuso, tal como se desprende de las actuaciones . . . , emitir el título ejecutivo . . . y peticionar medida cautelar de inhibición general de bienes del contribuyente en cuestión. Sentado lo expuesto, no cabe sino anticipar que estamos en presencia de una decisión administrativa impositiva, que bien cuadra en las prescripciones que señala el artículo 1 del Dto Ley 7603/70 cuando dice: “El Tribunal Fiscal de Apelación entenderá en los recursos que se interpongan en relación a los tributos y sanciones cuya determinación, fiscalización y devolución corresponda al organismo competente en ejercicio de las facultades que le acuerda el Código Fiscal”. . . . Que, en el subjuice, la actuación administrativa de fs. 1 es un acto inquisitorio, emanado del Organismo Recaudador, con todas las características de una determinación impositiva que,

incumplido, pone en movimiento una ejecución, donde la no impugnación en término sienta respecto del contribuyente estado procesal que podrá hacerse valer siempre a favor del Fisco (Conf. Plenario T.F.A. Nación.). Que, a tal efecto, corresponde señalar que no debe caerse en el rigorismo que solamente la forma del acto caracteriza a la determinación, ya que sin perjuicio de los recaudos formales de los que debe estar revestida una “determinación impositiva”, existe en razón de su propia naturaleza y no por el mero aparato externo del que va acompañada. En el sublite, la exteriorización de la declaración jurídica de la pretensión fiscal, se trasuntó por el acto administrativo de fs. 1, ya que la liquidación para el pago del impuesto sobre los ingresos brutos, que da cuenta la misma, sobre otra base o alícuota impositiva distinta a la de la declaración jurada del contribuyente importa, por su naturaleza, una verdadera determinación impositiva. Concluimos entonces, que la intimación, sub-análisis, contiene el recaudo sustantivo que permite considerarla como una verdadera determinación, apelable ante esta instancia, desde el punto que establece, también, el crédito que pretende el Fisco en contra del contribuyente, esto es, el monto de la obligación fiscal correspondiente y cómo se llegó a tal resultado. De allí, entonces, que la competencia del Tribunal Fiscal, a fin de garantizar el debido proceso y derecho de defensa, deviene procedente (Conf. art. 91 C.F. T.O. 1999) . . .” .-----

- - - - -Que, sentada la interpretación legal sostenida, la suscripta señala que del examen del expediente 2306-658.304/2002 caratulado “DISCO S.A.”, sometido a consideración del presente Acuerdo, surge que la Gerencia Regional Metropolitana Capital de la Dirección Provincial de Rentas suscribe y notifica a la contribuyente decisorio titulado “Cédula de Intimación” cuyo texto se reproduce:

“Señor: DISCO S.A.

“Domicilio: Larrea N° 847 P.2

“Localidad: CAPITAL FEDERAL Código Postal: 1117

“Cuit:30537079106 N° de Inscripción: 9019122287

“Contribuyente:

“Acorde con lo establecido en la Ley 12.576 y el Dictamen 116 –Dirección

“Técnica Tributaria- cuya copia se adjunta, usted se encuentra obligado al “pago

de la alícuota adicional del 30% por el período en curso, generándose la “deuda en concepto de Ingresos Brutos que a continuación se detalla:

PERÍODO CUOTA	IMPUESTO LIQUIDADO	IMPUESTO QUE CORRESPONDE LIQUIDAR	SALDO RESULTANTE INCREMENTO 30%
2002-05	\$ 1.375.382,39	\$ 1.787.997,11	\$ 412.614,72

“Según información no ha liquidado el impuesto adicional establecido por la “Ley 12.576 detallado precedentemente y en concordancia con ello se los “INTIMA para que dentro de un ULTIMO e IMPRORROGABLE plazo de (5) “cinco días hábiles de notificada la presente, proceda a dar cumplimiento a la “rectificación de la declaración jurada. -----

“Asimismo, se le hace saber que el incumplimiento de lo requerido lo hará “pasible de ser ejecutado judicialmente por vía de apremio, de acuerdo con lo “previsto en el Artículo 83 inciso c) del Código Fiscal (T.O. 1999). -----

“A su vez se le informa que cumplido el plazo previsto se dará inicio a lo “establecido en el Artículo 13 del Código Fiscal (T.O. 1999), solicitando “embargo preventivo u otra medida cautelar en resguardo del Crédito Fiscal. - -

“En la eventualidad que haya dado oportuno cumplimiento, o con posterioridad “a esta intimación, a la/s obligación/es aquí reclamadas, deberá en el mismo “plazo establecido exhibir el original de las constancias respectivas, en esta “Gerencia Regional –Sector Grandes Contribuyentes- sita en Av. Roque “Sáenz Peña N° 812 en el horario de 8:00 a 15:00 hs, Tel. 4328-9176.”- - - - -

“Además, cabe advertir: Art. 128 “ *... los pagos efectuados después de “iniciado el juicio, los pagos mal imputados o los no comunicados por el “contribuyente o responsables en la forma en que establezca la Autoridad de “Aplicación, no serán hábiles para fundar excepciones. Acreditados los “mismos en autos procederá a su archivo o revisión por el monto demandado “con costas a los ejecutados.”*

“Queda Ud. debidamente notificado de lo expuesto, teniendo la presente el “carácter de INTIMACIÓN.”

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 25 de julio de 2.002

Consulta y Asesoramiento: Sector Grandes Contribuyentes

Gerencia Metropolitana Capital ...”.

- - - - -Que también señala que, a foja 13 de autos, obra formulario “R – 120 ORDEN DE EMISIÓN - TITULO EJECUTIVO” emitido con fecha 26/08/2002; a foja 17 formulario “R – 129 TITULO EJECUTIVO” de fecha 27/08/2002 y a fojas 1/10 del alcance 2 que obra como foja 30, en nombre y representación de Disco S.A., el apoderado interpone recurso de apelación en cuyo capítulo titulado “Objeto” expresa que “En el carácter invocado y siguiendo expresas instrucciones impartidas por mi mandante, vengo por el presente, en debido tiempo y forma, a interponer recurso de apelación en los términos del artículo 91 inciso (b) del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (t.o. 1999), contra la Resolución sin número dictada por la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires – Gerencia Regional Metropolitana Capital, a cargo del Dr. Cristian M. Durrieu-, el pasado 26 de agosto, notificada en esa misma fecha, por la que se intima a Disco a ingresar una supuesta deuda determinada mediante Resolución sin número de fecha 29 de julio de 2002 en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos períodos fiscal 05/2002 por valor de \$ 412.614,72 (pesos cuatrocientos doce mil seiscientos catorce con 72/100). Ello así en razón de que Disco, supuestamente, no habría cumplido –en la inteligencia de la Dirección de Rentas de esa Provincia— con el pago de la alícuota incremental del 30% establecida para el impuesto sobre los ingresos brutos por la Ley N° 12.727 con relación a las tasas que, para dicho tributo habían sido establecidas por la Ley Impositiva N° 12.576. La Resolución indicada le produce a Disco agravio en todas sus partes por lo que, desde ya, solicita se deje sin efecto en atención a las circunstancias de hecho y argumentaciones de derecho que se formulan seguidamente... ” . - - - - -

- - - - -Que, conforme la interpretación sostenida por la suscripta, examinada la decisión de la Dirección Provincial de Rentas –R-120 ORDEN DE EMISIÓN TITULO EJECUTIVO - de foja 13 recurrida por la contribuyente y su necesario procedimiento previo, se concluye que la misma no constituye una “resolución recurrible” en los términos planteados en el presente voto; siendo ello así no resulta jurídicamente apta para abrir la competencia revisora de este Cuerpo ni tampoco resultaría apta la decisión, obrante a foja 1, titulada “CÉDULA DE INTIMACIÓN” en el supuesto de que la impugnación estuviere dirigida contra ella.

- - - - 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° 41 que convoca al presente Acuerdo Plenario. -----

- - - - Voto del **Dr. Néstor Hugo LAUGLÉ:**

- - - - -Mediante Resolución N° 41, de fecha cuatro (4) de abril del corriente, emanada de la Presidencia, hemos sido convocados a Acuerdo Plenario a celebrarse en el día de la fecha, en la Sala de Acuerdos de este Tribunal. El objeto de la convocatoria, conforme expresan los considerandos del citado acto administrativo, **estriba en dilucidar qué decisiones resultan jurídicamente aptas para abrir la competencia revisora del Tribunal**, en razón de haberse dictado pronunciamientos divergentes en las causas caratuladas “CARREFOUR ARGENTINA S.A.” (Sala II, 12 de diciembre de 2002, Reg. n° 140) y “SUPERMERCADOS NORTE S.A.” (Sala I, 27 de marzo de 2003, Reg. n° 141). Consecuentemente y tal como lo expone el acto de convocatoria, nos reunimos a efectos de fijar la interpretación legal, en los términos del art. 13 bis, quinto párrafo, de la Ley Orgánica del Tribunal (Decreto-Ley n° 7.603/70 y modificatorias).-----

- - - - -El Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires, tiene competencia en materia tributaria y catastral. Las normas que regulan dicha competencia, se encuentran contenidas en la Ley Orgánica del cuerpo, antes citada, y en el Libro Primero, Título XI del Código Fiscal (T.O. 1999 y cctes. anteriores). En efecto, de conformidad a la Ley Orgánica, es tribunal de alzada de las resoluciones emanadas de la autoridad de aplicación que haya intervenido en la causa y que, por lo general, es la Dirección Provincial de Rentas, la Dirección Provincial de la Energía dependiente del Ministerio de

Obras y Servicios Públicos (sucesora en la competencia del ex E.P.R.E.), en menor medida -por su carácter residual- la Administración General de Obras Sanitarias de la Provincia de Buenos Aires (conf. arts. 1º, 12 y cctes. del Decreto-Ley n° 7603/70 y sus modificatorias) etc.. De acuerdo al art. 1º de la Ley Orgánica del Tribunal, precedentemente citada, también conoce en los recursos que se interponen de conformidad a lo establecido en el artículo 84 de la Ley 10.707 (Ley de Catastro Territorial de la Provincia de Buenos Aires).- - - - -El art. 12, también de la Ley Orgánica, establece en forma expresa que: “El Tribunal Fiscal de Apelación será Tribunal de alzada de las resoluciones recurribles que se dicten de conformidad al procedimiento establecido en el Código Fiscal”. Remitiéndonos -entonces- al mencionado código, y a los efectos de la mejor comprensión de lo que se dirá infra, estimase no resulta sobreabundante destacar aquí, aunque más no sea someramente, cómo se estructura este procedimiento. En los supuestos citados supra, que motivaran las apelaciones, rige el sistema de autoliquidación de impuestos, es decir, el propio contribuyente presenta su declaración jurada dando a conocer su situación fiscal. Cuando así no lo hiciera o resulten impugnables las declaraciones juradas presentadas, el Fisco procederá a determinar de oficio la materia imponible, mediante el procedimiento instituido en el Código Fiscal (T.O. 1999 y cctes. anteriores; arts. 88/117). Cuando medien semiplena prueba o indicios vehementes de la comisión de los ilícitos tributarios tipificados en el art. 52 (omisión culposa de tributos) y 53 (defraudación fiscal), se deben sustanciar conjuntamente los procedimientos determinativos y sancionatorios. El procedimiento comienza con una resolución inicial (resolución de inicio), de la cual se corre traslado al contribuyente y demás responsables por el término de quince días, a efectos de que aleguen su defensa por escrito y ofrezcan las pruebas que hagan a sus derechos, debiendo acompañar la documental que obre en su poder. Presentado el descargo, se produce la apertura a prueba por 30 días desde la notificación pertinente. Vencido el plazo del período probatorio, o bien desde que se declare la causa de puro derecho por inexistencia de pruebas o por resultar las mismas improcedentes, el organismo deberá declarar cerrado el procedimiento (resolución de cierre), notificando tal circunstancia al contribuyente y a quienes correspondiere. Finalmente, dentro del término de

diez (10) días, debe dictarse resolución determinativa de oficio o bien hacer lugar al criterio del contribuyente (arts. 88, 89, 90, cód. cit.). Conforme lo determina el precitado art. 90, **esta resolución administrativa deberá contener los siguientes requisitos esenciales:-** - - - - -

- 1. Lugar y fecha;**
- 2. Nombre del contribuyente;**
- 3. Tributo y período fiscal;**
- 4. Base imponible;**
- 5. Normativa legal aplicable;**
- 6. Valoración de las pruebas;**
- 7. Fundamentos;**
- 8. Gravamen adeudado;**
- 9. Firma del funcionario competente.**

- - - - -Contra dicha resolución, en los casos previstos por el art. 91, el contribuyente o responsables podrán presentar, dentro del plazo perentorio de quince (15) días, en forma optativa y excluyente, los recursos con efectos suspensivos que allí se detallan. Es aquí donde debemos detenernos a los efectos de este desarrollo. El proemio del art. 91 del Código Fiscal (T.O. 1999), vigente al momento de interponerse el recurso, y sus similares anteriores, textualmente expresa: “Contra las resoluciones de la Autoridad de Aplicación, que determinen gravámenes, impongan multas, liquiden intereses, rechacen repeticiones de impuestos o denieguen exenciones, el contribuyente o responsable podrá interponer dentro de los quince (15) días de notificado, en forma excluyente, uno de los siguientes recursos:...” (ver asimismo art. 61 de dicho plexo normativo). Como surge con meridiana claridad de la norma transcrita, se trata de **recursos reglados**, es decir, disciplinados o reglamentados por la norma correspondiente, por cuyos carriles formales puede impugnarse el acto administrativo, también reglado, portador de una irregularidad que afecte su validez y cause lesión (Marienhoff, Miguel S., Tratado de Derecho Administrativo, ed. 1970, T. I, pág. 641 y ss.; y ed. 1966, T. II, pág. 555 y ss.)- - - - -

- - - - - Sentado lo que antecede, deviene inexcusable concluir que -en los casos en análisis- no se encontraba habilitada la vía recursiva que prevé el art. 91 inc. b) del código citado, atento que la decisión impugnada no revestía el

carácter de “**resolución determinativa**”.- - - - -

- - - - - Por lo tanto, no resultaban procedentes los recursos de apelación que, contra las **intimaciones de pago**, articularon los quejosos en las actuaciones de mención. En ambos supuestos, citaron precedentes del Tribunal Fiscal de la Nación, donde declaró su competencia para entender en una causa donde un contribuyente recurrió una intimación de pago efectuada por el Fisco Nacional. En este tramo de la cuestión, no habrá de soslayarse que en razón de disimilitudes esenciales entre la legislación nacional y la provincial en la temática que se trata, no resulta procedente la aplicación analógica o extensiva de doctrina o precedentes jurisprudenciales elaborados en torno a normativa diferente de la local. Ello, sin perjuicio de señalar que los interesados citan los casos que aparentemente les favorecerían, pero omiten toda consideración o mención de aquellos que sellarían la suerte adversa de su pretensión (v.gr. T.F.N., 27/3/63, “Carrocerías Alcorta S.R.L.”, L.L. 113-493; J.A., 1963-V-69; Cám. Fed., Sala Cont. Adm., “Montenegro Hnos. S.A.”, L.L. 128-975, sum. 16.016, entre otros). Asimismo, se citaron dos precedentes de este Tribunal, uno del 29 de octubre del año 1957 (“S.A. FÁBRICA ARGENTINA DE ALPARGATAS”), y otro del 2 de agosto del año 1960 (“CAMPO, ARTURO Y OTROS”), en que regía el Código Fiscal (T.O. 1957), cuya doctrina no ha vuelto a sostenerse, sino precisamente todo lo contrario. En el primer supuesto (“ALPARGATAS”), se discutía si una simple liquidación administrativa constituía o no “determinación administrativa”. Al arribarse allí a una conclusión afirmativa - por las razones a cuya lectura me remito en obsequio a la brevedad- se hizo lugar a la vía recursiva, habida cuenta que como consecuencia de la modificación que al Código Fiscal (T.O. 1954), introdujera el Decreto-Ley n° 9.145/56 (B.O. 15-VI-56), la misma resultaba procedente contra las “determinaciones” y “resoluciones” (art. 47, siguientes y concordantes). En el segundo supuesto citado (“CAMPO”), se articuló recurso de reconsideración contra la liquidación de una multa por la presentación tardía de la declaración jurada de revalúo correspondiente a un inmueble, al que la Dirección Inmobiliaria decidió no hacer lugar, motivando la presentación de un recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal, al que la misma dependencia declaró procedente. Allí el Tribunal consideró bien concedido el recurso de apelación “...desde que la liquidación obrante a fs. 31 debe tenerse por la ‘resolución que

imponga multa' a que se refiere el citado artículo 47, conforme lo tiene resuelto este Tribunal en el caso 'Fábrica Argentina de Alpargatas' con fecha 29 de octubre de 1957...". Resulta claro, para quien suscribe, que ni los hechos ni la legislación vigente son los mismos, de modo que habilite a citar lo allí resuelto como precedentes, menos cuando -vuelve a reiterarse- dicha doctrina ha sido absolutamente abandonada por el Tribunal, frente a la taxatividad de las normas que determinan su competencia.-----

- - - - -En los supuestos que motivaron la convocatoria a este plenario ("CARREFOUR ARGENTINA S.A." y "SUPERMERCADOS NORTE S.A."), el letrado apoderado calificó su presentación ante el Tribunal como "...recurso de apelación contra la resolución sin número dictada el...". En todo momento y en un ponderable esfuerzo dialéctico, el apoderado de la contribuyente intentó demostrar que la cédula de intimación constituye un acto administrativo, más concretamente una resolución, y que -en consecuencia- es susceptible de la vía impugnatoria deducida -recurso de apelación- ante este Tribunal Fiscal (conf. art. 91 inc. b. del Código Fiscal T.O. 1999), siendo el mismo competente para resolverla.-----

- - - - -Recapitulando lo expuesto, cabe destacar que el art. 91 del Código Fiscal (T.O. 1999 y similares anteriores), establece que el recurso de apelación queda expedito respecto de las **resoluciones** que determinen gravámenes, impongan multas, liquiden intereses, rechacen repeticiones de impuestos o denieguen exenciones. **También procede por denegatoria tácita en las demandas de repetición con relación a las cuales no se hubiere dictado el pertinente acto administrativo, dentro de los plazos establecidos a tal fin (arts. 111, 115 y cctes. del código citado). Es el único supuesto en que la legislación específica y actualmente vigente en la Provincia de Buenos Aires admite el recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal, sin que haya mediado acto administrativo expreso.** En consecuencia, deviene inexcusable concluir que no se encuentra habilitada la vía recursiva que prevé dicha norma cuando la decisión impugnada no reviste el carácter de "acto administrativo expreso", en tanto no reúne los elementos esenciales que configuran a los mismos, tal como lo ha venido sosteniendo en forma reiterada y pacífica este Tribunal (conf. arts. 103, 107 y cctes. del Decreto-Ley n° 7647/70; arts. 4°, 90 y cctes. del Código Fiscal, T.O. 1999 y similares anteriores;

T.F.A.B.A., autos “CISILOTTO HNOS. S.A.C.I.F. e I.”, sent. del 28-10-83; “FRANCISCO PÉREZ”, sent. del 20-03-84; “ASAMBLEA CRISTIANA”, sentencia del 4 de diciembre de 1997; esta Sala II en autos “VIDEGARD S.A.”, sentencia del 26-11-01; “CARREFOUR ARGENTINA S.A.”, sentencia del 12-12-02; “COINTREAU ARGENTINA S. ANÓNIMA COMERCIAL E INDUSTRIAL”, sentencia del 27-02-03; y Sala III, en “RIVERO, NANCY NOEMÍ”, sentencia del 12-07-01, entre otras).-----

----- Así, pues, los recursos proponen siempre la impugnación de un “**acto administrativo**”. Este acto administrativo ha de serlo, a la vez, material y formalmente; es decir ha de reunir el contenido propio de los actos administrativos (verificar una declaración respecto de una situación jurídica individualizada) y debe ser emitido en ejercicio de la función administrativa (Tomás Hutchinson, “Procedimiento administrativo de la provincia de Buenos Aires”, ed. 1995, pág. 322 y ss.). El recurso siempre tendrá como objeto la crítica de un acto administrativo preexistente (conf. Carlos A. Botassi, “Procedimiento Administrativo de la Provincia de Buenos Aires”, ed. 1994, pág. 293 y cctes.).-----

----- Al no estar prevista en el Código Fiscal la vía recursiva intentada (apelación), para atacar “decisiones” que no constituyan actos administrativos (resoluciones, y/o disposiciones, en su caso), forzoso resulta concluir que la impugnación de tales decisiones no puede encontrar andamio por los carriles formales del recurso de apelación. Ergo, en tales condiciones, las presentaciones formuladas en los casos que motivan este Plenario, no resultaban aptas para abrir la competencia del Tribunal Fiscal de Apelación.-----

----- Concordantemente, ha sostenido Asesoría General de Gobierno de esta Provincia de Buenos Aires: “...Analizado lo actuado, cabe destacar - liminarmente- que el art. 69 del Código Fiscal (Ley 10.397 y modificatorias), establece que el recurso de reconsideración queda expedito respecto de las resoluciones que determinen gravámenes, impongan multas, liquiden intereses o denieguen exenciones. En consecuencia, deviene inexcusable concluir que no se encuentra habilitada la vía recursiva que prevé dicha norma cuando la decisión impugnada no reviste el carácter de ‘resolución’, en tanto no contiene los elementos esenciales que configuran las mismas (conf. art. 107 del Dec. Ley 7647/70; art. 4º del Código Fiscal y art. 26 de la Ley 10.474)...”. En el caso se

trataba de la presentación de un escrito impugnando solamente la intimación de pago efectuada por la Administración General de Obras Sanitarias (AGOSBA), razón por la cual el organismo de asesoramiento de la Provincia entendió que la queja debía sustanciarse por los carriles formales del art. 89 del Decreto-Ley n° 7647/70 (conf. art. 86 del mismo), atento la distinción que del contexto de dicho ordenamiento surgiría entre simples decisiones administrativas y actos administrativos “estricto sensu” (expte. 2408-17.773/89, dictamen del 06-11-92, entre otros).- - - - -

- - - - - Finalmente, cabe acotar que, examinado el expediente n° 2306-568.304/02 (“DISCO S.A.”), no procede sino reiterar las consideraciones supra expuestas, si bien con la aclaración que -no obstante lo confuso del planteo- lo que en realidad la contribuyente cuestiona en su pretense recurso de apelación de fs. 1/10 del alcance n° 2, es el Formulario R – 129 -Aviso de Ejecución por Apremio-, de fecha 26 de agosto de 2002, obrante a fs. 18 de dicho alcance, tal como surge de los términos del libelo recursivo.- - - - -

- - - - - Como colofón de todo lo hasta aquí expuesto, y coincidiendo en esta parcela del derecho con Marienhoff, quien sostiene que la competencia es la excepción y la incompetencia la regla, por lo que la primera debe ser “expresa” (obra citada, T. I. pág. 541 y ss.), soy de opinión que corresponde establecer la siguiente doctrina legal: “La competencia del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires ha sido enunciada en forma taxativa por la ley, no comprendiéndose en dicha enunciación la simple intimación de pago no contenida en el acto administrativo de determinación de obligaciones fiscales”.-

- - - - -Voto de la ***Dra. Silvia I. WOLCAN:***

- - - Conforme a la convocatoria a Acuerdo Plenario efectuada por la Presidencia en su Resolución N° 41, del 4 de abril del corriente año, expongo mi opinión sobre “qué decisiones resultan jurídicamente aptas para abrir la competencia

revisora del Tribunal”, dados los pronunciamientos divergentes en las causas que cita. -----

----- Primeramente es de recordar, que la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de Apelación (Decreto-Ley Nº 7603/70 y modificatorias), en el artículo 12, regla el ámbito de su “competencia” estableciendo que: “El Tribunal Fiscal de Apelación será el Tribunal de Alzada de las resoluciones recurribles que se dicten de conformidad al procedimiento establecido en el Código Fiscal”.-----

----- A su vez, el Decreto-Ley 7647/70 (de Procedimiento Administrativo de la Provincia) dispone que los actos administrativos de los Organismos de la Constitución, los de la Administración centralizada y entes autárquicos, deberán producirse en todos los casos, bajo la forma de resolución o disposición o la que la ley especial les haya fijado (art. 107).-----

----- El Código Fiscal establece, en sus artículos 61 y 90, qué requisitos debe contener una “resolución” y el art. 91, por su parte, prescribe que el recurso de apelación queda expedito contra las resoluciones de la Autoridad de Aplicación que determinen gravámenes, impongan multas, liquiden intereses, rechacen repeticiones de impuestos o denieguen exenciones (véase también el contenido del art. 103 del Dto.-Ley 7647/70).-----

----- De lo expuesto concluyo que, siendo la intervención de este Tribunal de “segundo grado”, no puede entender en aquellas causas en que la Autoridad de Aplicación no haya dictado una resolución final, como corolario de aplicar el procedimiento de determinación de oficio ordenado en el Título XI del Código Fiscal (T.O. 1999), en la cual se citen las disposiciones legales que se aplican, los hechos que la sustentan, se examinen las pruebas producidas y las cuestiones planteadas por el contribuyente o responsable y su fundamento. Por lo tanto, aquellos actos que no reúnan dichos requisitos (ej. cédulas de intimación, últimos avisos, providencias interlocutorias, etc), no son susceptibles de recurso de apelación y que, aún interpuesto, no abre la competencia de este Tribunal, ello fundamentalmente basado en el ya citado art. 12 de la Ley Orgánica, el que impide que este Tribunal tome intervención en casos sobre los cuales no tiene jurisdicción para resolver.-----

----- A mayor abundamiento, remito al criterio sentado al respecto por la Sala II –que integro- en la causa “CARREFOUR ARGENTINA S.A.” expediente 2306-658.306/02, registro Nº 140, del 12/12/2002 y a mi opinión vertida en

“SUPERMERCADOS NORTE S.A.” –Sala I-, expte. 2306-658.307/02, registro 141, del 27/03/2003, objetos de la presente convocatoria.- - - - -

- - - - - -Que, en referencia al expediente 2306-568.304/02 caratulado “DISCO S.A.”, sometido a consideración, expongo que, si bien la causa no es idéntica a las mencionadas en el párrafo anterior, ella guarda similitud con aquellas.- - - - -

- - - - - Tanto en “CARREFOUR S.A.” como en “SUPERMERCADOS NORTE S.A.”, los contribuyentes intentan apelar el formulario de “Último aviso – Cédula de Intimación” que les fuera notificado (que han dado origen a sendas actuaciones), y mediante el cual se les comunica el importe de su deuda. En “Disco S.A.”, el contribuyente pretende apelar el formulario “R-145/Aviso de Ejecución por Apremio”, el que, por los argumentos, más arriba expuestos, tampoco reúne los requisitos esenciales que configuran una resolución, aún cuando el mismo se refiera a la deuda intimada anteriormente mediante cédula de “Último aviso”.- - - - -

- - - - - -Al margen de todo lo dicho, y en atención a las facultades regladas por el artículo 13 del Código Fiscal (T.O. 1999) a la Autoridad de Aplicación, no corresponde que esta Alzada ordene el levantamiento de las medidas cautelares dispuestas por aquella, en resguardo del supuesto crédito fiscal (ejemplo: Causa “Supermercados Norte S.A”), pues ello también excede la competencia del Tribunal, en cualquier supuesto.- - - - -

- - - - - -Voto de la ***Dra. María Cristina QUIROGA:***

---Que se somete a consideración del Tribunal en pleno la cuestión relativa a “**que decisiones resultan jurídicamente aptas para abrir la competencia revisora del Tribunal**”.- - - - -

---Que dicha cuestión hace a la competencia de este órgano jurisdiccional, y en los pronunciamientos divergentes de la Sala I que integro y de la Sala II, se resolvió respectivamente, rechazar la excepción previa de incompetencia interpuesta por el Señor Representante Fiscal y declarar la nulidad de las actuaciones administrativas y la Sala II declarar improcedente el “pretense recurso de apelación deducido...”.- - - - -

---Que advierto, que el caso sometido a plenario – expediente 2306-568.304/2002 caratulado “**DISCO S.A.**”, radicado en la Sala III, se asemeja al planteado y ya resuelto por las Salas I y II, pero difiere en el aspecto referente a la materia apelada, ya que el recurrente refiere en su objeto a la “Resolución sin número dictada por la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires- Gerencia Regional Metropolitana Capital, a cargo del Dr. Cristian M. Durrieu, el pasado 26 de agosto, notificada en esa misma fecha, por la que se intima a Disco a ingresar una supuesta deuda determinada mediante Resolución sin número de fecha 29 de julio de 2002 en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos período fiscal 05/2002 por valor de \$ 412.614,72”, Visto lo actuado el 26 de agosto, consta a foja 18 que el mismo se vincula con formulario R-145 “**AVISO DE EJECUCIÓN POR APREMIO**”.- - - - -

---Que formulada esta salvedad, procederé al análisis de la cédula de fojas 1, que no reproduzco en homenaje a la brevedad, dejando aclarado perfectamente que en los casos ya resueltos los apelantes expresan sus agravios contra el mencionado acto administrativo. Al respecto, cabe preguntarse si se ajusta a derecho la invocación del artículo 83 inc. c) del Código Fiscal, que dice en su parte pertinente: “ Se podrá ejecutar por vía de apremio y sin previa intimación de pago, la deuda por gravámenes, intereses y multas no abonadas en los términos establecidos y resultantes de:...c) Declaración jurada. Considero que le presente caso no se refiere a una reclamación de importes declarados por el contribuyente, sino a un aspecto ligado a la procedencia de la alícuota diferencial durante el año 2002 y por ello no se ajusta a derecho la invocación de la norma Fiscal ya citada. - - - - -

---Que compartiendo lo expresado por el Vocal instructor Dr. Luis A Folino, en el voto recaído en la sentencia dictada en los autos “**Supermercado Norte S.A.**”, del 27 de marzo del 2003, de la Sala I que integro considero que el acto administrativo plasmado a fojas 1, importa, por su naturaleza, una verdadera “

determinación impositiva”, que causa estado procesal respecto de los sujetos de la relación jurídico tributario. -----

---Que no puede negarse que aquí se requieren los comprobantes de pago, se mencionan los conceptos a los que obedece y al sujeto responsable, haciéndole saber que en caso de incumplimiento se procederá a la vía ejecutiva y se sustenta en Informe N° 116/02 emitido por la Dirección Técnica Tributaria de la D.P.R. -----

---Que considero que este caso particular, en el cual la diferencia se origina por la aplicación de la alícuota diferencial para el año 2002, a determinados contribuyentes, difiere de las sentencias que suscribiera en el carácter de Vocal subrogante en la Sala III, “**Rivero Nancy Noemí**”, del 12-07-2001 y “**Gatti, Luis**”, sentencia del 12-10-01, citadas por la Representación Fiscal y la Contadora Dra. Silvia I. Wolcan, en su voto en minoría en los autos “**Supermercados Norte S.A.**” precedentemente citado, ya que los mismos se referían a supuestos en los cuales se había declarado la caducidad del plan de facilidades de pago Ley 11.808, casos en los cuales como el impuesto había sido denunciado en forma voluntaria por el contribuyente, no es necesaria la determinación del tributo por parte del organismo recaudador. -----

---Que procede señalar que la cuestión de determinación, se ciñe estrechamente a la procedencia formal del recurso de apelación y no se trata de resolver si otro es el órgano jurisdiccional competente para entender en la contienda, sino si la planteada puede ser promovida ante este Tribunal.-----

---Que en materia de competencia, transcribo lo dicho por Miguel S. Marienhoff (Tratado de Derecho Administrativo”, Tomo I, pág. 544 Ed. A. Perrot 1965, Buenos Aires), “**En primer lugar, como la competencia es la excepción y la incompetencia la regla, la competencia debe surgir de una norma expresa. Pero como bien se dijo, este principio no debe ser desvirtuado a través de una interpretación literal...En síntesis: en cada caso particular, para saber si un órgano administrativo tiene o no competencia para realizar un acto el intérprete deberá atenerse, en primer lugar, al texto de la norma pertinente; si la competencia no surge en forma concreta de la letra misma de la norma, debe entonces confrontarse dicha letra con el acto a realizar a efectos de establecer si la competencia para llevar a cabo éste se**

desprende o no como una consecuencia lógica del texto de la norma y de la índole del órgano de la actividad principal del órgano o ente.- - - - -

---Que considero que corresponde pronunciarse en primer término, respecto al planteo de incompetencia efectuado por la Representación Fiscal ya que el pronunciamiento de este Tribunal sobre los alcances de su jurisdicción constituye un presupuesto esencial para otorgar validez a toda otra decisión posterior.- - - - -

---Que en tal sentido, afirmo, siguiendo la doctrina sentada por el Tribunal Fiscal de la Nación, en autos **“Cocchia Luis y otra c/ Aduana de la Nación”** del 06-06-69, que si no se anulara el acto glosado a fojas 1, y se omitiera ejecutar dicha decisión se dejarían sin efecto las facultades del Tribunal para pronunciarse sobre el fondo del asunto. Por ello, considero que el procedimiento empleado por la Sala I, en autos **“Supermercado Norte S.A.”**, es el correcto al declararse competente para anular las actuaciones administrativas, aunque sin perjuicio del derecho que le asiste a la autoridad de aplicación para proseguir el procedimiento para determinar adecuadamente la obligación fiscal, conforme a lo previsto en el Título XI del Ordenamiento Fiscal.- - - - -

---Que quiero expresar en este fallo plenario que he tomado conocimiento de lo resuelto en la Consulta N° 075/2003 recaída en el expediente 2306-658306-02 autos **“CARREFOUR S.A.”** y del “hecho nuevo”, denunciado en **“Supermercado Norte S.A.”**, resuelto por al Sala I que integro, en los cuales manifiesta la Dirección que se iniciará el procedimiento previsto por el Código Fiscal (Título XI), y que por ello devendría abstracta la doctrina fijada por este plenario.- - - - -

---Que entiendo que la convocatoria a Acuerdo Plenario, se circunscribe a los supuestos mencionados en sus considerandos únicamente, porque lo contrario importaría resolver “ a priori” y en abstracto sobre la materia.- - - - -

Por todo ello, VOTO por fijar la siguiente interpretación legal: **Es competente el Tribunal Fiscal para conocer en las cuestiones que se planteen cuando la Dirección Provincial de Rentas, sin recurrir al procedimiento reglado por el Título XI del Código Fiscal, determine diferencias de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, como consecuencia de la aplicación controvertida por el contribuyente, de la alícuota diferencial al mencionado tributo.**- - - - -

Voto del *Dr. Luis A. FOLINO*:

- - - - Puesto a consideración el expediente 2306-304/2002, caratulado "DISCO S.A." y teniendo en cuenta cuál es la cuestión a resolver, el suscripto adelanta opinión por los fundamentos que infra se explicitarán, que el Tribunal es total y absolutamente competente para entender en el recurso de apelación que impetrara el contribuyente. - - - - -

- - - - -Ello, con la siguiente aclaración. Si bien es cierto que en el recurso de apelación de fs. 1/10, del alcance 2, del expediente, el quejoso especifica que viene a recurrir una actuación administrativa -intimación- del 26-8-2002 (obrante a fs. 18 de este alcance), no es menos cierto que de la lectura del libelo recursivo se desprende que la queja se centra en el acto administrativo de fs. 1, por el que se le determina un impuesto distinto al que había tributado por igual período y concepto tributario. Ello, sin perjuicio de destacar que el apelante hace un ingenioso iter constructivo (Ver capítulo Hechos) para desentrañar el procedimiento seguido por el Organismo Recaudador, que no se ajustó al típico que señala el Código Fiscal, en su Título XI, para la determinación impositiva de oficio.- Es en tal esfuerzo constructivo administrativo que lo lleva a conceptualizar a la actuación administrativa del 26 de agosto de 2002, como la Resolución final, del anómalo proceso de determinación, ya que a partir de ésta y con fecha 27 de agosto de 2002 se expidió el Título Ejecutivo por las sumas que le reclamaba el Fisco a fs. 1. - - - - -

- - - - Sentado ello, debemos decir que la D.P.R. tiene un procedimiento reglado y su actividad no puede ser discrecional a la hora de la determinación impositiva. Este procedimiento administrativo fiscal (Arts. 36, 37, 89 y c.c. del Código de la materia), es el que garantiza al administrado los fundamentales derechos del debido proceso adjetivo y los derechos de raigambre constitucional por todos sabidos, por tanto, es reiterada jurisprudencia de este Cuerpo que

cuando tal procedimiento se apartó de la manda legal y el derecho de defensa se ha visto vulnerado, deviene la nulidad de la Resolución Fiscal. Entonces la competencia no está discutida. -----

- - - -Así el Tribunal "dispuso declarar de oficio la nulidad del procedimiento cumplido en sede administrativa, a fin de salvaguardar los intereses tanto del contribuyente como del Fisco y el principio de buena fe que debe presidir todos los actos de la administración" (Sentencia del 6/8/74 en "Rogelio De Luca S.C.A.", sentencia del 15/5/81 en "Giardini Sabatino"; sentencia del 16/8/88 en "Cooperativa de Provisión Ltda.", sentencia del 18/4/91 en "Antonio Sidar Vallejo Toledo", sentencia del 11/5/93) todo en cita causa "Dr. José Miguel Lopez Alconada", sentencia del 1/5/94, Reg. 5315. -----

- - - -En el caso que nos convoca sucede que el procedimiento no existió, pero sí la determinación impositiva, prueba irrefutable de ello es la emisión del título ejecutivo base sustentatoria del juicio de apremio. -----

- - - -Es decir que si el contribuyente no apela y consiente la intimación de fs. 1, su suerte fiscal se encontraba sellada sin posibilidad de discutir la causa de la obligación. Por tanto es la del Tribunal Fiscal, la instancia lógica para que tal debate suceda. En consecuencia, si se le cierra la vía impugnatoria de la determinación, por no ser una resolución administrativa "strictu sensu" (art. 107 Dto. Ley 7647/70) se le estaría vedando el acceso a una jurisdicción plena y se convalidaría un procedimiento anómalo, so pretexto de que la actuación administrativa de fs. 1 no es recurrible por no contener requisitos formales extrínsecos que, por otra parte, resultan ser en el sublite ajenos a su viabilidad y posibilidad de causar efectos impulsatorios de la ejecución fiscal. El enfrascarse en una discusión de si la actuación de la administración fiscal desembocó en una resolución administrativa determinativa típicamente formal, a los efectos de dilucidar la competencia del Organo revisor, es ingresar en un marco de absoluto rigorismo formal que conllevaría a que el contribuyente no pueda ser escuchado acerca de su disconformidad con el pretense crédito fiscal tributario que se le reclama. -----

- - - -Nótese que la Sociedad afectada presentó a fs. 2/3 del expediente, puesto a consideración de este Plenario, un formal descargo y petición de que la DPR observe, a su respecto, el procedimiento de determinación impositiva, rechazando por ende la determinación impositiva y el crédito que ella conllevaba

a favor del Fisco. En este iter axiológico, qué es lo que hizo el Organismo Recaudador como contestación al reclamo del contribuyente. Pues prosiguió inaudita parte convalidando su pretensión con la actuación administrativa que luce a fs. 18 del alcance 1, que corre como fs. 18 por la cual se comunicaba, al hoy apelante, que se “ha emitido título ejecutivo y se han girado las actuaciones a Fiscalía de Estado para la iniciación del juicio de apremio” y prueba contundente de ello es el referido título cuya copia obra a fs. 16, del expte. principal. -----

- - - -Debo afirmar que la actuación de la DPR, en el subjuice, debe calificarse al menos como por demás desprolija. En efecto, advierto que después de haberse emitido el título ejecutivo y de haberse comunicado al contribuyente que dicho instrumento se había remitido a Fiscalía de Estado, en el responde al traslado que confiriera el Vocal Instructor de la Sala III, del recurso de apelación del Contribuyente, a la Representación Fiscal para que responda agravios, ésta sin ningún tipo de reparos dice a fs. 61 vta.: "Asimismo vale destacar que no ha sido enviado título ejecutivo alguno a Fiscalía de Estado, es decir no se ha iniciado juicio de apremio, por lo que los dichos del quejoso, en ese sentido son carentes de toda validez para fundar sus pretensiones"(Sic). -----

- - - - Entonces me pregunto, dónde está la verdad. En la actuación glosada a fs. 18 del alcance 1º que hablaba de la remisión del título ejecutivo a Fiscalía de Estado para iniciar juicio de apremio o en el libelo de respuesta de la Representación Fiscal que consigna lo contrario. -----

- - - - Asimismo, y en este afán defensista a ultranza, manifiesta el Funcionario Oficial en su responde que “no se evidencia ningún perjuicio hacia el contribuyente”, ante ello debo preguntarme, no es perjuicio el hecho de no poder discutir en la instancia jurisdiccional primera el reclamo impositivo por no haberse observado el procedimiento que clara y pacíficamente ha establecido el Código Fiscal para llegar a la determinación impositiva de oficio?. -----

- - - -Estas solas circunstancias apuntadas me llevan ya, a la altura del desarrollo de este voto, a reiterar que resulta inexorable la apertura de la instancia del Tribunal declarando la competencia del mismo. -----

----- Sentado ello, debo adunar que el Cuerpo resulta competente en razón de la materia, porque lo que se discute es una determinación de impuesto (Conf. art. 1 Dto. Ley 7603/70) cuyo pago se intima. -----

- - - - -En este sentido cabe expresar, que el hecho de que la actuación administrativa de fs. 1 pueda no reunir todos los requisitos que alguna Doctrina Administrativista quisiera que contenga para ser pura y formalmente una resolución, ello no empece ni le quita entidad y fuerza de determinación impositiva pura y simple, toda vez que, como ya se expresó en autos "Supermercados Norte S.A.", la misma contiene "una pretensión fiscal clara y concreta, que establece la existencia y medida de una obligación impositiva a cargo del contribuyente, distinta a la que él mismo cumplió por idéntico concepto y período impositivo. Por tanto el consentimiento por parte del reclamado a la pretensión estatal, causa en el subjuice estado procesal tributario, que se traduce en la obligación de pago, sin discusión, de la determinación impositiva realizada unilateralmente por la D.P.R." - - - - -

- - - - - Ante casos similares al que hoy nos reúne en Plenario, y hace ya más de cuatro décadas, se expidió este Tribunal Fiscal diciendo que: "la existencia de determinación impositiva no puede quedar librada al arbitrio de la Administración de manera, que, si la liquidación practicada habilita para el cobro del impuesto de que se trate, surte los efectos de aquélla y autoriza la interposición del recurso de apelación.- Lo contrario importaría privar al contribuyente del derecho que le acuerda el Código Fiscal de discutir previo a su pago la procedencia de las obligaciones fiscales y sanciones inherentes" (TFA Agosto 2-1960 "CAMPO ARTURO y OTROS". Por ello es que afirmamos que la determinación impositiva existe en razón de su propia naturaleza, y no por el mero aparato externo del que va acompañada, más cuando, como en el caso traído a debate ha sido emitida por funcionario habilitado a tal fin como juez administrativo (Conf. art. 9 C.F. T.O. 1999). (Conf. TFA B.A. "FABRICA ARGENTINA DE ALPARGATAS S.A." Sent. 29-10-57, expte.2306-8687/55). - - -

- - - - - El accionar del Cuerpo debe de estar enmarcado por la premisa general que dimana del art. 1 de la norma orgánica (Dto. Ley 7603/70) es decir entender "en los recursos que se interpongan en relación a los tributos y sanciones cuya determinación, fiscalización y devolución corresponda al organismo competente en ejercicio de las facultades que le acuerda el Código Fiscal". Llegar a la conclusión de que si el acto administrativo que se trae a decisión del Juez, reviste o no el carácter de determinación impositiva, y por ende apelable, es una construcción del intelecto del juzgador que debe de estar más allá de si se

observó determinado procedimiento o si se trata de una resolución adoptada con todos los recaudos formales. -----

- - - -Caso contrario entraríamos en el terreno de lo que la Doctrina Procesal llama "pruebas tasadas", felizmente hoy dejado de lado por el sistema de la sana crítica fundado en la lógica y la experiencia (art. 384 CPC). -----

- - - -Por ello, para discernir la competencia del Tribunal, en el sublite, se debe de estar a los hechos tributarios que se exponen como basamento del recurso, a las garantías no respetadas al haberse adoptado un procedimiento no convencional imposibilitando discusión alguna, y no a si la resolución guarda tal o cual requisito administrativo o si se siguió el procedimiento reglado, ya que de lo que se trata aquí de resolver es la existencia de una determinación impositiva y su impugnación, y de ello no puede declararse la incompetencia, con basamento en el art. 12 del Dto. Ley 7603/70. -----

- - - -Asimismo, cabe adunar que el acto administrativo de fs. 1 traduce una operación tributaria interpretativa, fundada en la ley y en un Dictamen jurídico del Organismo Asesor Tributario (conf. art. 108 Dto. Ley 7647/70) que se le notificó al contribuyente, que deriva en un cálculo propio, unilateral, por parte de la D.P.R., en el cual se describe en forma concreta el aspecto objetivo del hecho generador de la obligación tributaria, explicitándose claramente la cuantificación de la misma al liquidarse e intimando al pago del impuesto resultante.- Estas pautas concretas y contundentes nos indican que estamos en presencia de una determinación impositiva con todas las características de las mismas, a excepción de la existencia y respeto al debido proceso adjetivo previo, situación que resulta manifiesta. -----

- - - -De allí entonces, que al no abrirse la competencia del Tribunal se producirá el agotamiento de la vía recursiva para el contribuyente, no teniendo éste posibilidad de discutir, previo a su pago, la justeza o no del reclamo Fiscal. - - - -

- - - -Que asimismo cabe manifestar que un exceso de ritualismo en la interpretación de las normas que rigen la competencia de este Tribunal, se encuentra en pugna con una adecuada hermenéutica y exégesis, incompatible con los postulados de razonabilidad y justicia, ya que la potestad jurisdiccional no se agota en la aplicación mecánica de la norma sino que exige discriminar los distintos aspectos del litigio a fin de lograr en cada hipótesis la justicia concreta del caso. (Fallos 304:1919 en cita de TFAN Sala D 30-9-02 causa

"PESCAMELLINO PUERTA S.A."). De allí entonces que un adecuado servicio de justicia por parte del Tribunal deviene en no juzgar con un excesivo rigorismo formal denegando el acceso a la plena jurisdicción y violentando elementales premisas del derecho de defensa. Que en todo caso y aún si resulta dudosa la cuestión, no para el suscripto, por supuesto, corresponde propender a una solución que contribuya al ejercicio pleno de la sistemática impugnatoria del Código Fiscal y no a una interpretación restrictiva que lleve a la negación de justicia. -----

- - - Por tanto, una adecuada complementación de las normas que regulan la competencia del Tribunal Fiscal. (Arts. 1 y 12 Dto. Ley 7603/70 y art. 91 y c.c. del C.F.) nos llevan a sostener que, en casos como el de subexamen, donde a todas luces merced a un sano y lógico criterio interpretativo, inferimos de que la D.P.R. no recurrió al procedimiento de los arts. 88 y s.s. del C. F., para arribar a la determinación impositiva, ello no es obstáculo para que los actos administrativos dictados sean igualmente revisables, si los mismos en esencia definen una verdadera revisión administrativa de la obligación tributaria que declaró y por la que obló el contribuyente, ya que la declaración jurada de éste resulta ser rectificadora de hecho por el Organismo Recaudador, configurándose así una nueva determinación impositiva, cuya impugnación, independientemente del carácter formal administrativo de la que esté revestida, lleva inexorablemente la posibilidad de ser analizada por este Cuerpo.-(Conf. TFA. B.A. "ANCHORENA LEONOR U". de N° 201 del 13/6/57 en: "Sentencias" año 1957 p. 166). -----

- - - A mérito de lo expuesto el suscripto es de opinión que corresponde establecer la siguiente interpretación legal: declarar la competencia del Tribunal cuando se está en presencia de un acto administrativo que implique una determinación impositiva practicada unilateralmente por la Administración sin haberse observado el procedimiento estatuido por el Título XI del Código Fiscal (T.O. 1999) que contenga una estimación distinta a la obligación tributaria declarada por el contribuyente, aunque dicho acto administrativo no contenga en los aspectos extrínsecos todos los recaudos que al efecto fija el art. 90 del Código cit.. En consecuencia debe abrirse la competencia del Tribunal para avocarse a tratar el expediente puesto a consideración de este Plenario -Disco

S.A.- (conf. TFA Sala I -Autos "SUPERMERCADOS NORTE S.A." Sent. 27/3/03). Así lo Voto.-

- - - -En consecuencia y a mérito de la votación precedente, los señores Vocales, por mayoría, acordaron que corresponde establecer la siguiente doctrina legal: **“La competencia del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires ha sido enunciada en forma taxativa por la ley, no comprendiéndose en dicha enunciación la simple intimación de pago ni otras decisiones que no sean el resultado de aplicar el procedimiento establecido en el Código Fiscal o leyes especiales.”**- - - - -

- - - - Siendo las catorce y treinta horas se dio por finalizado el acto, firmando los señores Vocales después del señor Presidente, por ante mí doy fe.- - - - -