

ACUERDO PLENARIO Nº 007 – B.O. 28-03-05

-----En la ciudad de La Plata, a los ocho días del mes de marzo del año dos mil cinco, siendo las diez horas, se reúnen los señores miembros del Tribunal Fiscal de Apelación, doctores María Cristina QUIROGA, Luis Adalberto FOLINO, LAURA CRISTINA CENICEROS, MÓNICA VIVIANA CARNÉ y las doctoras C.P.N. Silvia Ester HARDOY y Silvia Inés WOLCAN, bajo la Presidencia de la doctora DORA MÓNICA NAVARRO y ante el Actuario, a efectos de tratar la cuestión sometida a decisión del Cuerpo por convocatoria efectuada por Resolución de Presidencia número 81, de fecha 27 de diciembre de 2004, para establecer si este Tribunal es competente frente al procedimiento recursivo que estatuye la ley 12.397. ----- 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. Silvia I. Wolcan; 2) Dra. María Cristina Quiroga; 3) Dra. Dora M. Navarro; 4) Dra. Mónica Viviana Carné; 5) Dra. Silvia E. Hardoy; 6) Dr. Luis A. Folino, 7) Dra. Laura Cristina Cenicerros. -----

----- Abierto el acto la **Dra. Silvia Inés Wolcan** dijo: -----
----- Vista la convocatoria a Acuerdo Plenario a fin de fijar una interpretación legal uniforme en torno a la apertura de la competencia del Tribunal frente al procedimiento especial establecido por Ley 12.397, esta vocalía reafirma “in totum” el criterio establecido mediante sentencia interlocutoria de la Sala II en autos “EMPRESA RAPIDO ARGENTINO”, de fecha 15 de octubre de 2003, Reg. N° 219, la cual en su parte pertinente reza textualmente así: “...Que el acto impugnado responde a la metodología normada por la Ley 12.397, que dispone un procedimiento administrativo especial para estos actos, que no es el común establecido en el Código Fiscal, y en tal sentido, la norma legal citada habla de “impugnación”, pero sin calificar el remedio procesal apto para lograr tal cometido, cuestión que se realiza a través de Disposiciones Normativas (D.N. “B” 17/00, 20/00, 29/00). Si la intención del legislador hubiera sido que continuara rigiendo el procedimiento optativo regulado por el Código Fiscal (T.O. 1999), nada habría dicho al respecto. Empero de la circunstancia que haya previsto la impugnación ante la misma autoridad que dictó el acto, no puede extraerse como conclusión que quede excluida la vía de la apelación contemplada por el artículo 91 del código de la materia, ya que el camino ritual instaurado en el artículo 50 de la Ley 12.397, hace a la impugnación de la resolución primaria dictada respecto a la consolidación y sólo cuando reconozca como fundamento errores de cálculo

o el pago total o parcial. Que, en supuestos como los articulados en estos actuados, el contribuyente está manifestando su disconformidad mediante agravios no subsumibles en los mencionados por el artículo 50 de la Ley 12.397, y por ende, susceptibles de ser tratados mediante el recurso de apelación. La tésis del citado artículo 50, es la de establecer un procedimiento sumamente abreviado para atender a los errores de cálculo o existencia de pagos no computados, como solución inmediata a cuestiones simples, y no un procedimiento que deje en indefensión al contribuyente ante la reiteración de errores de cálculo no resueltos o de existencia de otros agravios atendibles. En tales casos, el contribuyente no queda privado del recurso de apelación, contemplado en el artículo 91 del Código Fiscal (T.O. 1999), para ante este Tribunal Fiscal. Que, contrariamente a lo sostenido en la excepción bajo juzgamiento, el Acuerdo Plenario N° 003 de este Cuerpo del año 2003, no excluye a las resoluciones como la recaída en autos de la competencia de esta Alzada, por las siguientes razones: “1º) El artículo 91 del Código Fiscal (T.O. 1999) preceptúa 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. Desde este punto de vista, el acto recurrido resulta alcanzado por las previsiones del art. 91 del código citado, por cuanto se trata de una ‘resolución’ que ‘liquida intereses’. 2º) En el referido Acuerdo Plenario N° 3, luego de la exposición de los fundamentos jurídicos de las disímiles posturas, se fijó –por mayoría absoluta- 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’. Precisamente, en el supuesto que motiva este desarrollo, existe una decisión expresa (acto administrativo), que es el resultado de aplicar el procedimiento previsto en una ley especial (Ley 12.397), razón por la cual resulta susceptible de apelación no sólo por estar comprendido en la enumeración literal del art. 91 del Código Fiscal, sino –además- por no resultar excluido del mismo en función de la doctrina legal establecida en el Acuerdo Plenario de mención.” -T.F.A.B.A., Sala II en “Foa, Sergio Walter (Bosque S.C.A.) del 02/10/03. Reg. 215”.

En suma, es opinión de la suscripta que, en aquellos supuestos en los cuales el contribuyente manifiesta su disconformidad con la resolución (R 2) que se notifica, articulando agravios no subsumibles en los supuestos que aprehende la D.N. “B” 17/00, el interesado no queda privado del recurso de apelación contemplado en el Código Fiscal por ante este Tribunal. Concebir que en la instancia impugnatoria prevista por la Ley

12.397 sólo pueda discutirse cuestiones vinculadas con aspectos de comprobación objetiva (pago, cuestiones aritméticas de cálculo o una exención) y que la posterior resolución que se dicta pone fin al procedimiento administrativo -dejando expedita la vía de apremio-, importa lisa y llanamente una violación al derecho de defensa del contribuyente. Ello así, por cuanto la mencionada ley crea una nueva deuda que antes no existía, sumando intereses a la deuda originaria y haciendo nacer otra que devengará sus propios intereses, motivo por el cual nos encontramos ante una “**determinación de deuda**”, no pudiéndole cercenar al interesado el planteo de todas aquellas defensas que hagan a su derecho, a través del recurso de reconsideración o apelación ante este Tribunal, tal como lo preceptúa el art. 104 del Código Fiscal (t.o. 2004). - - - - -

- - - - - La Dra. **María Cristina Quiroga** expresa: - - - - -

- - - - - Se somete a consideración del Tribunal en pleno la cuestión referida a la “*interpretación legal uniforme en relación a la apertura de la competencia del Cuerpo frente al procedimiento especial establecido por la Ley 12.397*”.-

- - - - - Que dicha temática hace a la competencia de este órgano jurisdiccional, y en los pronunciamientos de la Sala I que integro se resolvió: “*El procedimiento instrumentado por la norma especial no habilita expresamente, ni por interpretación del Juzgador, la posibilidad de deducir recurso de reconsideración y/o apelación en los términos del artículo 91 del C.F. ante los agravios, cualquiera que sean estos, que pueda causarle al contribuyente la atacada resolución de consolidación de su deuda impositiva ante el accionar de la Autoridad de Aplicación. Debe concluirse que se le ha agotado la vía en sede administrativa y le queda expedito el sendero para accionar en el ámbito del Poder Judicial*” (Conf. “SASTRE NELIDA MARÍA”, Sala I, Expte. 2306-85.753/03 y “NUESCH GUILLERMO ULISES”, Sala I, Expte. 2306- 0065771/03, ambos de fecha 03/08/04). Por su parte, la Sala II resolvió en idénticas circunstancias “*desestimar la excepción de incompetencia opuesta por la Representación Fiscal de la Dirección Provincial de Rentas*”, conforme a los argumentos allí expuestos a los cuales me remito en homenaje a la brevedad. (Conf. “FOA SERGIO WALTER (BOSQUE S.C.A.)” Sala II, Expte. 2306-776.523/93, sentencia del 2 de octubre de 2003 y aclaratoria del 30 de octubre de 2003 y “EMPRESA RAPIDO ARGENTINO”, Sala II, Expte. 2306-8858/00, Fecha: 15/10/03).- - - - -

- - - - - Que tampoco puedo dejar de mencionar que la misma Autoridad de Aplicación, tuvo distintas interpretaciones que quedaron plasmadas en el Memorando 169/00 –*agregado al expediente 2306-776.523/93, “FOA SERGIO WALTER (BOSQUE S.C.A.)”*- y en el Informe nº 090/01, que pudieron contribuir a distintas interpretaciones en este Tribunal, a

pesar de no resultar obligatorias para este Cuerpo.----- Que considero que debe analizarse esta problemática, en forma conjunta con el artículo 9 de la Ley 13.244 (B.O. del 25/10/04), tal como se desprende del segundo considerando de la Resolución nº 71 de la Presidente del Tribunal que convoca al presente Acuerdo. ----

----- Que también se ha cuestionado el procedimiento establecido por los arts. 48 y ss. de la Ley 12.397, en el Órgano Judicial a través de distintas vías y fueros, a saber: “*PORCELLI, Eduardo Horacio c/ Dirección Provincial de Rentas s/Amparo*”, Juzgado Civil y Comercial nº 10 de Morón del 7 de julio de 2003; “*ORFARA S.A. c/FISCO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES S/ PRETENSIÓN DECLARATIVA DE CERTEZA*”, sentencia del 7 de abril de 2004, Juzgado Contencioso Administrativo nº 1 de La Plata; “*JUAN EZCURDIA E HIJOS S.A. C/ MINISTERIO DE ECONOMIA RENTAS S/ AMPARO*”, Juzgado Contencioso Administrativo nº 1 de Mar del Plata sentencia del 29/01/04 y “*RED HOTELERA IBEROAMERICANA S.A. S/ PRETENSION ANULATORIA*”, Juzgado Contencioso Administrativo nº 1 de La Plata, sentencia del 23/09/04, en la que se hizo lugar a la medida cautelar de no innovar solicitada por el accionante, ordenando la suspensión de los efectos de las liquidaciones contenidas en los formularios R-801, referidos al Impuesto Inmobiliario –*hasta tanto se dicte sentencia en dichos autos*-.-----

----- Que en examen de los precedentes judiciales citados y de la doctrina expuesta por distinguidos especialistas en el Derecho Tributario, se ha cuestionado el procedimiento establecido por Ley 12.397, declarando la inconstitucionalidad del art. 48 (Conf. “*PORCELLI...*”, ya citado) y del art. 50 (Conf. “*JUAN EZCURDIA E HIJOS...*”), sin perjuicio de haber plasmado opinión referida a la “novación” que pretende imponer la Ley 12.397. -----

--- - - Que encontrándome impedida de aplicar el último precedente citado, referido al art. 50, por la legislación, art. 12 del citado Código Fiscal (t.o. 2004) y art. 14 de la Ley Orgánica del Cuerpo, rescato del mismo, el razonamiento efectuado por el magistrado Dr. Isaac, para ratificar mi voto en las causas “*SASTRE NELIDA MARÍA*”, y “*NUESCH GUILLERMO ULISES*”. -----

----- Que el artículo 50 de la Ley 12.397 prevé un procedimiento abreviado y el dictado de una Resolución que sólo puede ser impugnada por el contribuyente fundando sus defensas en errores de cálculo o mera acreditación de pagos, agregando la Disposición Normativa nº “B” 17/00, constancia de excepciones. Dicho sistema de impugnación sin duda alguna restringe los supuestos frente a los cuales se puede recurrir administrativamente y por ello el magistrado declara su inconstitucionalidad, agregando

que de *“tal modo permanecen intactas las posibilidades recursivas que contempla el artículo 91 del Código Fiscal puesto que habiendo dejado sin efecto la ley que preveía un sistema especial de impugnación, resulta nuevamente aplicable la norma general que regula los recursos contra las resoluciones dictadas por la Autoridad de Aplicación de los tributos provinciales”*.----- -Que por ello, ratifico los fundamentos del voto en las causas ya citadas, no obstante los esfuerzos interpretativos realizados por mis distinguidos colegas de la Sala II para abrir la competencia del Cuerpo frente a la segunda resolución de la Autoridad de Aplicación que resuelve el llamado “recurso de reconsideración”; debiendo resaltar que la doctrina restrictiva de la competencia del Cuerpo, receptada por la mayoría del Tribunal, con mi disidencia y la de mi respetuoso colega Dr. Luis A. Folino, cuando se refiere a “leyes especiales”, se proyecta a las que se remite la aplicación de las normas del Código Fiscal (*verbi gracia*: art. 84 de la Ley Catastro Nº 10.707 y Dto. Ley nº 7290/67 y 9038/78 de la Dirección de Energía).----- -Que, sobre el particular, debe tenerse presente que la nueva justicia administrativa de la Provincia de Buenos Aires, que se encuentra en funcionamiento, a partir del 15 de diciembre de 2003, Ley 12.008 y sus modificatorias, en su Título I, Capítulo III, legisla las pretensiones que pueden articularse en el proceso contencioso-administrativo y los supuestos de agotamiento de vía administrativa ante tribunales administrativos y entes reguladores, y la doctrina ha acotado este requisito a límites razonables frente a la norma contenida en el art. 166 “in fine” de la Constitución Provincial. Este último precepto remite a la ley la determinación de *“los supuestos en que resulte obligatorio agotar la vía administrativa.”* Por su parte, el Código establece en su artículo 15 que en casos de pretensiones de anulación de actos emanados de Tribunales de la Administración Pública *“el agotamiento de la vía administrativa se regirá por las disposiciones que determinen los procedimientos ante los mismos”*. Como en el presente caso, de conformidad con la hermenéutica efectuada, la aplicación de las vías recursivas del Código Fiscal resulta excluida por las disposiciones de la Ley 12397, debe necesariamente interpretarse que la remisión efectuada por el artículo 15 citado lo es ahora a la última Ley mencionada. En consecuencia, no cabe sino concluir que el agotamiento de la vía se produce con la resolución que se dicte frente a la impugnación ejercida por el contribuyente de conformidad con lo establecido en el art. 50 de la Ley 12.397.----- La interpretación contraria, sujeta a consideración de este Plenario, que impone al contribuyente el ejercicio posterior de alguna de las opciones recursivas previstas por el art. 91 del Código Fiscal, implica sujetar el control judicial a un nuevo supuesto de agotamiento de vía administrativa, en contradicción con

el claro mandato constitucional que exige que en los limitados supuestos en que ello resulte necesario, tal recaudo resulte impuesto por Ley (conf. art. 166 *in fine* de la Constitución Provincial).-----

--- --- En este sentido nuestra doctrina afirma que *la extensión indiscriminada y general de este presupuesto de la acción contenciosa resultaría violatorio de la constitución* (ISABELLA, Diego P., "El agotamiento de la vía en la nueva justicia administrativa bonaerense no es exigible en todos los casos", *L.L., Supl. de Dcho. Adm*, 19/11/04).---

----- Que quiero hacer una última reflexión referida al art. 9 de la Ley 13.244 que expresamente dice *"Las acciones administrativas y/o judiciales para exigir el pago de las obligaciones comprendidas en el Artículo 48° de la Ley 12.397 se considerarán extinguidas a partir del 1° de septiembre de 2004, inclusive. Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las obligaciones que se encontraren en las siguientes situaciones: a) Suspendido el curso de la prescripción de conformidad al Artículo 135° del Código Fiscal -Ley 10397 (T.O. 2004)-. b) Hubieran sido expresamente reconocidas con posterioridad al 1° de enero de 2000. c) Sometidas a juicio de apremio o verificada en concurso preventivo o quiebra. d) En proceso de fiscalización habiéndose otorgado la vista que prevé el Artículo 40° del Código Fiscal -Ley 10397 (T.O. 2004)- o en trámite de compensación".*-----

----- Dicha norma en su inciso d) le da carácter interruptivo de la prescripción a la vista que prevé el artículo 40 del Código Fiscal. (t.o. 2004), no previsto por la Ley 12.397, entrando en colisión con el art. 133 del mismo ordenamiento, situación que origina, sin duda alguna, interesantes cuestiones jurídicas.-----

--- --- Que lo anteriormente expuesto, avala la conclusión anteriormente efectuada en los precedentes citados por la Sala I que integro y justifican que mantenga mi opinión al respecto.-----

----- Por todo ello, VOTO por fijar la siguiente interpretación legal: ***"El procedimiento especial instrumentado por la Ley 12.397 no habilita la posibilidad de deducir recurso de reconsideración y/o apelación en los términos del artículo 104 del C.F. (t.o. 2004) ante los agravios, cualquiera que sean estos, que pueda causarle al contribuyente la resolución de consolidación de su deuda impositiva ante el accionar de la Autoridad de Aplicación"***-----

----- Por su parte, la Dra. **Dora Mónica Navarro**, sostiene: ----- Mediante Resolución nº 81 de fecha 27 de diciembre de 2004 de la Presidencia, se efectuó la

convocatoria al 7º Acuerdo Plenario de este Tribunal Fiscal, que tiene como propósito establecer la doctrina del Cuerpo respecto de su competencia frente al procedimiento recursivo establecido en el artículo 50 de la Ley 12397, cuestión que ha sido objeto de pronunciamientos divergentes toda vez que la Sala I se expidió en el sentido de no abrir la competencia en los autos “NUESCH, GUILLERMO ULISES” y “SASTRE, NELIDA MARIA”, ambos del 3 de agosto de 2004 y la Sala III hizo lo propio en “ALEJANDRO LEHERMAN” del 9 de setiembre de 2004, en tanto que la Sala II se manifestó en forma contraria en “FOA SERGIO WALTER (BOSQUE S.C.A.)” del 2 de octubre de 2004 y “EMPRESA RAPIDO ARGENTINO” del 15 de octubre de 2003. - - - -

- - - - - Es por ello que conforme a los extremos del artículo 13 bis, quinto párrafo de la Ley Orgánica del Tribunal (Decreto-Ley nº 7603/70 y mod.), el Cuerpo debe reunirse a efectos de fijar la interpretación legal aplicable en el thema decidendi. - - - - -

- - - - - El artículo 50 de la ley 12397, tiene previsto un especial régimen impugnatorio a la luz de taxativas causales a tenor de las cuales el contribuyente puede cuestionar el quantum de la deuda consolidada por efectos del artículo 48 de la ley 12397, siendo aquellas: errores de cálculo, pago total o parcial de la deuda, a lo que debe adunarse, la invocación de exenciones (causal incluida por la Dirección Provincial de Rentas en la Disposición Normativa Serie “B” 17/00 que reglamente el trámite de la impugnación). - -

- - - - - Recordemos que el artículo 48 de la ley 12397, dispuso la novación de todas las obligaciones tributarias adeudadas, no prescriptas al 1º de enero de 2000. Esta novación tuvo como principal efecto la consolidación de la deuda en un único monto liquidado al 31 de diciembre de 1999, según el procedimiento estatuido en el artículo 50 de la misma ley, comprendiendo todos los gravámenes cuya Autoridad de Aplicación sea la Dirección Provincial de Rentas, esto es, tanto los liquidados por la Administración como los autoliquidados, incluidos los reconocimientos de deuda mediante regímenes de regularización. - - - - -

- - - - - El específico régimen recursivo al cual aludimos párrafos atrás, consiste en que una vez que la Dirección Provincial de Rentas hubiera dictado resolución liquidando el monto de la deuda consolidada y habiendo sido notificado el contribuyente en forma fehaciente, éste podrá impugnarla dentro de los 15 días hábiles de haber sido notificado, argumentando las cuestiones antes citadas. Esta impugnación deberá ser resuelta por la Dirección Provincial de Rentas en el plazo de 120 días. - - - - -

- - - - - Resta ahora desentrañar si se abre la vía revisora del Tribunal respecto de la decisión de la Dirección Provincial de Rentas que resuelve la queja del administrado, para lo cual entiendo que el planteo debe ser analizado a la luz de lo prescripto en el

actual artículo 104 del Código Fiscal (t.o. 2004), como así también la doctrina sentada por este Cuerpo en el Plenario N° 3, en el que se discutió la competencia del Tribunal. -

----- Que el artículo 104 del Código Fiscal establece la procedencia del Recurso de Apelación respecto de “resoluciones” que determinen gravámenes, impongan multas, liquiden intereses, rechacen repeticiones de impuestos o denieguen exenciones. Esta norma debe integrarse a efectos de elucidar la competencia en razón de la materia del Cuerpo, con la doctrina del Acuerdo Plenario N° 3, en el cual se estableció que *“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.”* -----

----- Sentado lo que antecede, corresponde que nos preguntemos si estamos ante una decisión, como sinónimo de resolución, a la cual se haya arribado una vez transitado el procedimiento que establece el Código Fiscal. Adelanto mi posición por la negativa, toda vez que entiendo que la resolución por la cual se procede a consolidar la deuda no comparte las características del acto determinativo por excelencia, al que se llega mediante un procedimiento previo de investigación que regla el Código Fiscal, en el que juega no sólo la imputación del Fisco sino también las probanzas que, sin limitaciones, el contribuyente pudiera haber arribado. -----

----- Como enseña Giuliani Fonrouge el procedimiento determinativo es todo “acto o conjunto de actos emanados de la Administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación.” -----

----- Señala Carlos M. Folco en “Breves notas sobre el procedimiento determinativo de oficio en su faz dinámica” que “...para cifrar la base imponible ha de seguirse un régimen jurídico (principios de legalidad y seguridad jurídica) que, a su vez, establece un método (aspecto material) y un procedimiento (aspecto formal) al expresado fin.” “Etimológicamente, el vocablo “régimen” significa el conjunto de normas que gobiernan o rigen una cosa o actividad.” “Lo jurídico implica la elevación a tal categoría de los métodos determinativos, entendidos estos como un conjunto de operaciones que permite pasar de la base imponible abstractamente definida por la ley reguladora de un tributo a la base concreta e individual, o sea, considerarlos como instrumentos técnicos que permiten el tránsito de las base normativa a la base fáctica.”

----- Por el contrario, aquí estamos frente a un acto cuyo origen es la novación de una deuda, que se consolida en un único monto, el que se reclama bajo apercibimiento de iniciar la ejecución de la deuda por la vía del apremio, todo ello en el marco de un procedimiento especial, de defensas acotadas, sumamente abreviado, no previendo la ley especial en cuestión, la vía recursiva del artículo 104 del Código de rito.-----

----- Que tal como lo dice Bartolomé Fiorini en “Derecho Administrativo” (pág. 134 -T. I -2º edición- Ed. Abeledo Perrot) “La creación y determinación de las competencias sustenta la especialidad, mejor dicho la especificidad del órgano, principio consustancial de la competencia que impide la adscripción indiscriminada de materia o funciones no fundadas con la creación del órgano. El principio de la especificidad de la competencia tiende a lo excluyente.”-----

----- Por su parte Agustín Gordillo en su obra “Tratado de Derecho Administrativo”, (Parte General –T. I-) advierte que “...en derecho público la competencia de los órganos no se presume y debe estar otorgada en forma expresa o razonablemente explícita por una norma jurídica para que pueda reputársela legalmente existente.”-----

----- Que en esa razón colijo que este Cuerpo no resulta competente para entender respecto de la impugnación de las resoluciones emanadas de la Dirección Provincial de Rentas en el marco de la ley 12397, ya sea que se trate del primer acto por virtud del cual se notificó al contribuyente el monto de la deuda consolidada, como así tampoco respecto del segundo, por el que se haya tratado el reclamo del administrado, cualquiera haya sido el cuestionamiento por éste expuesto, toda vez que no se está ante un acto determinativo de impuesto del tipo que exige el artículo 104 del Código Fiscal hábil para impugnar mediante la vía del Recurso de Apelación.-----

----- Que tal como está diseñado el iter de la discusión en el contexto de la ley 12397, ha de quedar en el ámbito de la Autoridad de Aplicación, la impugnación de este tipo de resoluciones, agotándose allí todas sus etapas, quedando luego expedita la vía para ocurrir ante la Justicia Contencioso Administrativa.-----

----- Que en nada obsta a la conclusión previamente arribada, el hecho de haber suscripto en el carácter de Juez subrogante de la Sala II los autos “FOA SERGIO WALTER (BOSQUE S.C.A.)”, toda vez que las particularidades ventiladas allí, ameritaban tal solución en cuanto existía un derecho adquirido a favor del administrado en tanto la resolución emanada de la propia Autoridad de Aplicación, fehacientemente notificada, le señalaba al contribuyente la posibilidad de deducir contra la misma, el Recurso de Apelación previsto en el artículo 91 del Código Fiscal (t.o. 1999).-----

----- Que por otra parte, y no presentando el caso las connotaciones apuntadas, en el expediente 2306-23857/97 caratulado “ALEJANDRO LEHERMAN” del 9 de setiembre de 2004, de la Sala III, en el que fui vocal instructora, me he manifestado en el sentido de no abrir la vía del recurso de apelación ante este Tribunal, toda vez que no se está ante un supuesto de los previstos en el artículo 104 del Código Fiscal en su texto ordenado en el año 2004, a lo cual debe adunarse la conclusión arribada en el Plenario N° 3 que fijó la competencia de este Cuerpo. -----

----- Por ello voto que este Tribunal no resulta competente para entender en aquellas impugnaciones efectuadas respecto de las resoluciones emanadas de la Dirección Provincial de Rentas que hayan consolidado deuda en los términos de la ley 12.397. --

- Seguidamente, la Dra. **Mónica Viviana Carné**, dijo: -----

- Que por medio de la Resolución 81 de fecha 27 de diciembre de 2004 la Presidente de este Tribunal Fiscal de Apelaciones convocó a Acuerdo Plenario a efectos de “fijar una interpretación legal uniforme con relación a la competencia de este cuerpo frente al procedimiento recursivo establecido por la Ley 12.397, atento haberse dictado pronunciamientos divergentes por diferentes salas de este Cuerpo” y considerando que, a la fecha, no ha sido reglamentado el Artículo 9º de la Ley 13.244. -----

----- Que a los efectos del tratamiento de la cuestión traída a plenario resulta sustancial analizar las normas que guardan relación con la materia, de este modo el punto de partida debe situarse en las prescripciones del Artículo 3º del Decreto – Ley 7647, el Artículo 104 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires Ley 10.397 -TO 2004- y concordantes de años anteriores, como asimismo los Artículos 1º y 12º del Decreto – Ley 7603/70 y sus modificatorias. Dichas normas resultan ser las que fijan la competencia de este cuerpo.-----

----- Que la Ley de Procedimientos Administrativos en su tercer artículo preceptúa que la competencia de los órganos se “determinará por la Constitución de la Provincia, las leyes orgánicas administrativas y los reglamentos que dicte el Poder Ejecutivo ... La competencia es irrenunciable y se ejercerá precisamente por los órganos administrativos que la tenga atribuida como propia...”. En virtud de ello, debe considerarse que la competencia es entendida como la aptitud de obrar del órgano. Sostiene Gordillo que en derecho público la competencia no se presume y debe estar otorgada en forma expresa o razonablemente implícita por una norma jurídica (“Tratado de Derecho Administrativo”, T.I. Cap. IX-9. Ed. Macchi.). En igual sentido, Fiorini resalta que la competencia debe

provenir de una norma, “las atribuciones de cada órgano se establecen por disposiciones legales, sea de sustancia administrativa o legislativa” (“Manual de Derecho Administrativo”, pág 322. Ed. La Ley) y por consiguiente ninguna competencia puede existir en el ámbito administrativo sin una regla de derecho que lo regule. En este orden, debe tenerse presente que las normas que atribuyen la competencia a los órganos jurisdiccionales del Estado, son de orden público ya que se trata en definitiva del “poder jurisdiccional que la Constitución, la ley o los reglamentos ... atribuyen a cada fuero o a cada tribunal o juez” (Podetti).----- Q u e amén de lo expuesto vale poner de resalto que el Artículo 104º de la ley fiscal dispone que los contribuyentes o responsables pueden interponer Recurso de Apelación ante este tribunal contra “las resoluciones ... que determinen gravámenes, impongan multas, liquiden intereses, rechacen repeticiones de Impuesto o denieguen exenciones” ; por su parte el Artículo 1º del Decreto – Ley 7603/70 establece que este tribunal entenderá en los recursos que se interpongan con relación a los tributos y sanciones cuya determinación corresponda al organismo competente en ejercicio de las facultades que le acuerda el Código Fiscal; mientras que el Artículo 12 de la norma en cuestión prescribe que este cuerpo será el tribunal de alzada de las resoluciones recurribles que se dicten de conformidad al procedimiento establecido en el Código Fiscal. De ello debe colegirse cuáles resultan ser los actos administrativos que los sujetos pasivos de la obligación tributaria pueden recurrir ante este tribunal, toda vez que, no todo conflicto tributario entre la Administración y los particulares es materia que permita un pronunciamiento válido de este órgano jurisdiccional (“Cresol SA s/ Apelación” TFN 01/03/98, “Sagma SA” TFN 04/05/04, “Pereyra Ricardo s/ Apelación” TFN 30/09/04, entre otros). Sabido es que la Dirección Provincial de Rentas no sólo realiza funciones “determinativas” ya que, estando a su cargo la aplicación, fiscalización y percepción de los tributos provinciales, ejerce para ello diversas funciones que se materializan a través de diferentes actos administrativos relativos a la percepción, recaudación, ejecución, devolución o determinación de los gravámenes locales. De este modo, y conforme a los antecedentes arriba reseñados, sólo ciertos actos administrativos específicamente previstos por vía legal son recurribles ante este Tribunal, siendo aquellos que específica, expresa y taxativamente se enumeran en el Artículo 104 del ordenamiento impositivo. Así puede afirmarse que, el fundamento de la competencia, en el caso de recursos de apelación, radica en la existencia de una determinación de oficio. En tal sentido se ha expedido este cuerpo colegiado en el Acuerdo Plenario N° 03, al precisar que “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”. Consecuente con ello, deviene necesario desentrañar si los actos administrativos dictados por la Dirección Provincial de Rentas en virtud de la Ley 12.397 pueden ser entendidos como “determinación de oficio”, ya que no debiera existir duda acerca de la posibilidad o no de su encuadre en el Artículo 104º del ordenamiento impositivo.-----

----- Que asimismo se ha sostenido que existe determinación de oficio si “el acto apelado contiene la individualización del contribuyente, monto y elementos que permiten precisar la pretensión fiscal” (“Hector Casteggeroni SA” TFN del 13/9/04). En virtud de ello, debe tenerse presente que no es sólo la forma del acto lo que caracteriza a una determinación impositiva, toda vez que no es posible que ella dependa del simple arbitrio de la administración, según se adopten o no ciertas formalidades extrínsecas (así lo ha precisado la CSJN desde antaño en Shell Cía Argentina de Petróleo sentencia del 17/10/66 – Fallos 266:50) sino que tal carácter está dado por **la naturaleza del contenido del acto administrativo**. Por su parte, Jarach en su Curso Superior ha conceptualizado a la determinación tributaria como un “acto jurídico de la administración en el cual ésta manifiesta su pretensión, contra determinadas personas en carácter de contribuyentes o responsables, de obtener el pago de la obligación tributaria sustantiva ... 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 la norma jurídica aplicable al caso concreto y, en general, culmina con la intimación de pago” (Ed. Liceo Profesional Cima, pág. 422. Buenos Aires, 1969.). Tal como se advierte, el concepto vertido define aquellos elementos que deben encontrarse en el acto de determinación, en el cual se establece (se “determina”) la existencia del presupuesto de hecho, generador de la obligación tributaria, su medida y quiénes resultan ser los responsables de su pago. Así lo ha entendido el maestro Gianini: “para establecer en concreto si una deuda impositiva ha surgido y cuál es su importe es necesario comprobar cada vez si los presupuestos del tributo han tenido lugar, fijar su precisa naturaleza y entidad y valorar los restantes elementos preestablecidos para determinar la medida de la obligación tributaria” (“Instituciones de Derecho Tributario”, pág. 170. Ed. Derecho Financiero. Madrid, 1957); todos estos elementos deben confluir para que nos encontremos en presencia de una determinación de oficio. ----- Que,

sentado lo que antecede, corresponde analizar las prescripciones de la ley 12.397. Con tal finalidad deben diferenciarse las disposiciones de esta ley en dos partes: la primera se refiere a la deuda comprendida en la “novación” (Artículo 48º) y la segunda al procedimiento mediante la cual la misma se consolida (Artículo 50º). En relación a la primer parte, vale precisar que el Artículo 48º de la referida ley establece la “novación” de todas las obligaciones tributarias adeudadas no prescritas hasta el 1º de enero del año 2.000. Para dilucidar la cuestión del presente resulta sustancial poner de resalto que el segundo párrafo de este Artículo dispone:” La novación implicará la consolidación de la deuda en un único monto... liquidado de conformidad con el Artículo 50º, y comprenderá **la deuda por impuestos liquidados por la Autoridad de Aplicación y las declaradas por el contribuyente**, incluidas las reconocidas mediante los regímenes de regularización”. De ello debemos colegir que aquellos montos incluidos en la consolidación dispuesta por la ley no se encuentran “indeterminados” sino que se trata de sumas correspondientes a impuestos adeudados. Estas resultan ser sumas que provienen de tributos liquidados por el fisco (tal es el caso del Impuesto a los automotores, a las embarcaciones deportivas o el Impuesto inmobiliario) en los cuales el sujeto pasivo no ha dado el debido cumplimiento a la obligación de pago a su vencimiento o han sido declaradas por el propio contribuyente. Es decir que, en aquellas resoluciones emitidas por la Dirección Provincial de Rentas en atención a las prescripciones de la Ley 12.397 no se establece la existencia del presupuesto de hecho generador de la obligación tributaria, su medida y quiénes resultan ser los responsables de su pago. *Los actos administrativos emitidos en virtud de las disposiciones de esta ley tienen por finalidad comunicar a los sujetos pasivos la consolidación efectuada, la cual se origina, tal como se señalara, en una deuda ya liquidada o declarada; por tal motivo la ley permite como únicas defensas la impugnación por errores de cálculo o pago total o parcial de la deuda (conforme Artículo 50º tercer párrafo).*----- Que bajo tales fundamentos, es posible adelantar opinión en el sentido de que, los actos administrativos dictados por la Dirección Provincial de Rentas a tenor de las disposiciones de la Ley 12.397 no resultan ser determinaciones de oficio, y por lo tanto no son actos hábiles para abrir la competencia de este Tribunal.----- Que a los argumentos hasta aquí reseñados cabe agregar que la ley prevé, en el Artículo 50º, su propio sistema recursivo, específico y singular, el cual se aparta, expresamente, de las prescripciones del Código Fiscal y tampoco realiza una remisión expresa a los recursos previstos en esta ley fiscal. Tal aseveración se ve convalidada por el Mensaje de Elevación del Proyecto de Ley Impositiva para el año 2.000 remitido al Poder Legislativo, texto en

el cual Poder Ejecutivo señaló: "... merece resaltarse que se ha contemplado la regulación de un procedimiento abreviado a fin de poner en conocimiento al contribuyente el monto de su deuda consolidada al 31 de diciembre de 1.999, para que eventualmente pudiera oponer sus defensas fundadas en errores de cálculo o mera acreditación de pagos". - -

----- Que bajo estas circunstancias entiendo que no se puede pretender ampliar "ex lege" y por mera analogía hermenéutica la competencia de este cuerpo. Así lo ha entendido nuestro máximo tribunal al precisar que "cuando la necesidad de un nueva petición ante el órgano administrativo no surja claramente de la ley, no se justifica exigir pretorianamente un nuevo recurso contra un acto que posee los caracteres de definitivo, final, que agota la instancia..." (Causa B-47.969 Petringa) Debe preferirse la interpretación que privilegie la posibilidad de control judicial del acto impugnado, asunto que hace a la esencia del estado de derecho y a la garantía de defensa en juicio del Artículo 18º de la Constitución Nacional.- -----

----- Que para concluir entiendo que dos son las razones por las que este Tribunal debe declararse incompetente para entender en aquellos recursos interpuestos contra las resoluciones dictadas con motivo del procedimiento estatuido en el Artículo 50º de la ley 12.397 por la Dirección Provincial de Rentas:1) se trata de actos administrativos que no encuadran en las previsiones del Artículo 104 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires - Ley 10.397- TO 2004 y 2) por si lo anterior no fuera suficiente, la ley prevé un procedimiento recursivo propio, específico que desplaza al establecido en la ley fiscal.-

----- A continuación, la Dra. **Silvia Ester Hardoy**, dijo: -----

----- Que mediante Resolución Nº 81, la presidenta 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 "FOA SEGIO WALTER (BOSQUE S.A.)", Expte. número 2306-776.523/93, de la Sala II y "NUESCH GUILLERMO ULISES", Expte. 2306-65.771/03, de la Sala I, entre otros, resulta entonces necesario *fijar una interpretación legal uniforme en relación a la apertura de la competencia del Cuerpo, frente al procedimiento recursivo establecido por la ley 12.397.*-----

-----Que corresponde previo al tratamiento de la cuestión traída a plenario, dilucidar en sus justos términos los conceptos de jurisdicción y competencia; por jurisdicción se entiende la "función pública, realizada por órganos competentes del Estado, con las formas

requeridas por la ley, en virtud de la cual, por acto de juicio, se determina el derecho de las partes, con el objeto de dirimir sus conflictos y controversias de relevancia jurídica, mediante decisiones con autoridad de cosa juzgada, eventualmente factibles de ejecución.” (Eduardo J. Couture, *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*, Editorial Depalma, 3ª Edición, Año 1964, Buenos Aires, pagina 40.), siendo en cambio la competencia una medida de la jurisdicción; corresponde agregar que “Todos los jueces tienen jurisdicción; pero no todos tienen competencia para conocer en un determinado asunto. Un juez competente es, al mismo tiempo, juez con jurisdicción; pero un juez incompetente es un juez con jurisdicción pero sin competencia. La competencia es el fragmento de jurisdicción atribuido al juez.” (Couture, ob. cit., pagina 29). Corresponde decidir en este plenario, si este Tribunal es competente para entender en el procedimiento recursivo establecido en la ley 12.397, estando dotado de jurisdicción para resolver la cuestión planteada. - - - - -

- - - - - Que ello expuesto, corresponde analizar el artículo 48 y el contenido de la Resolución dictada por la Autoridad de Aplicación en el procedimiento previsto en el artículo 50, ambos de la ley 12.397, a los efectos de comprender su naturaleza y encuadrar sus efectos. Ello realizado, podrá establecerse la exacta competencia del Tribunal Fiscal en esta materia. - - - - -

- - - - - -Que el artículo 48 establece en su segundo párrafo que “La novación implicará la consolidación de la deuda en un único monto, liquidado al 31 de diciembre de 1999 de conformidad al procedimiento previsto en el artículo 50, y comprenderá las deudas por impuestos liquidados por la Autoridad de Aplicación y las declaradas por el contribuyente, incluidas las reconocidas mediante regímenes de regularización.”; asimismo, el artículo 50 —ley 12.397— sostiene que “El monto a consolidar, surgirá de aplicar el siguiente procedimiento de cálculo: a) Obligaciones no incluidas en regímenes de regularización: a la deuda original correspondiente se le adicionarán los intereses previstos en el artículo 75 del Código Fiscal -Ley 10.397 (t.o. 1999)-, desde su respectivo vencimiento y hasta el 31 de diciembre de 1999 inclusive. b) Obligaciones reconocidas mediante acogimiento a regímenes de regularización: 1. Planes con totalidad de sus cuotas vencidas al 31 de diciembre del año 1999: al importe de cada una de las cuotas impagas al 31 de diciembre de 1999, determinadas según lo previsto en el plan respectivo, se deberá adicionar el interés del artículo 75 del Código Fiscal -Ley 10.397 (t.o. 1999)-, calculado desde sus respectivos vencimientos y hasta dicha fecha inclusive. 2. Planes con cuotas a vencer a partir del 1º de enero del año 2000: al importe de cada una de las cuotas impagas al 31 de diciembre de 1999, determinadas según lo previsto en el plan respectivo, se deberá

adicionar el interés del artículo 75 del Código Fiscal –Ley 10.397 (t.o. 1999)-, calculado desde sus respectivos vencimientos hasta dicha fecha inclusive, más la sumatoria del importe de capital de cada una de las cuotas a vencer a partir del 1º de enero del año 2000. *La Autoridad de Aplicación dictará resolución liquidando el monto de la deuda, calculada de conformidad a lo previsto precedentemente, la que deberá comunicarse en forma fehaciente al contribuyente. Dicha resolución podrá ser impugnada por el contribuyente, dentro de los quince (15) días hábiles de ser notificado, con fundamento, exclusivamente, en errores de cálculo o en el pago total o parcial de la deuda. Dicha impugnación deberá ser resuelta dentro de los ciento veinte (120) días de su interposición.*”(el resaltado es mío).

----- Que según se observa de los artículos citados, en la ley en cuestión se establece una “novación” —cuestión sobre la cual no he de emitir pronunciamiento alguno, al limitarme solamente a la traída a este plenario— y un procedimiento de liquidación, al cual se le adicionan los intereses previstos en el artículo 75 del Código Fiscal —T.O. 1999—; ello así, no encuentro —en esta liquidación— una determinación de gravámenes, imposición de multas o liquidación de intereses, supuestos que otorgan competencia al Tribunal Fiscal para el tratamiento de los conflictos suscitados entre el Fisco y el contribuyente. Entiendo, y así ha quedado plasmado en la doctrina legal prevista en el Acuerdo Plenario Nº 003/03, que “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 de establecido en el Código Fiscal *o leyes especiales*” (el resaltado es mío), debiendo entenderse en los términos expuestos por parte de la doctrina para establecer la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación, al sostener “...como punto de partida para el análisis de qué debe considerarse determinación tributaria a los efectos de la apertura de la competencia del Tribunal Fiscal, deviene necesario precisar que ni el artículo 159, ni el artículo 165 de la ley 11.683, [equivalentes en este punto a los artículos 104 del Código Fiscal —T.O. 2004— y 1º del Decreto-Ley 7.603/70] establecen que los actos de la Administración Tributaria que habilitan la competencia material del Tribunal Fiscal de la Nación son aquellos dictados como consecuencia de la sustanciación del procedimiento administrativo regulado en los artículos 16 y 17 de la ley 11.683 [equivalentes a los artículos 101 y 102 del Código Fiscal —T.O. 2004—]. En efecto, tanto el artículo 159 de la ley 11.683, como el artículo 165, condicionan la competencia del Tribunal a la apelación de una *determinación tributaria*, sin exigir que la misma se haya dictado a raíz del previo cumplimiento de las formalidades establecidas en la ley 11.683 para el

procedimiento de determinación de oficio que regulan los artículos 16, 17, 18 y 19 de dicho cuerpo legal.” (Horacio D. Díaz Sieiro, *La competencia impositiva*, en la obra colectiva *Tribunal Fiscal de la Nación 40 Años*, Editorial Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Primera Edición, Año 2000, páginas 153 y 154); así también se ha sostenido en relación a la competencia del Tribunal Fiscal en materia de determinaciones que “Por mi parte, opino que el contenido esencial e ineludible de la determinación ha de consistir en la comprobación de los hechos pertinentes y de las normas jurídicas aplicables como también el monto imponible resultante de la aplicación de las normas y pautas legales de valoración, aun cuando se omitan las operaciones finales de cálculo del gravamen adeudado...” (Dino Jarach. *Curso Superior de Derecho Tributario*. Editorial Liceo Profesional Cima, Edición Nueva Actualizada, Año 1969, Buenos Aires, página 425). Corresponde agregar, 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) que 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). En resumidos términos, si la Autoridad de Aplicación dicta una resolución determinando gravámenes, liquidando intereses, aplicando sanciones, rechazando una repetición de impuestos o denegando una exención, sea en virtud del Código Fiscal o leyes especiales, este Tribunal es plenamente competente.-----

----- Que, ahora bien, como he adelantado, el contenido de la Resolución dictada en virtud de la ley 12.397 —específicamente en su artículo 50—, no comprende una determinación de gravámenes, ni los restantes supuestos que habilitarían la competencia de este Cuerpo. Ello surge con claridad del artículo 48 de la ley en cuestión, que toma como base para la consolidación la deudas por “impuestos liquidados por la Autoridad de Aplicación”, las “declaradas por el contribuyente” y las “reconocidas mediante regímenes de regularización”, significando que se trata de tributos, multas e intereses ya determinados, sea por la Autoridad de Aplicación o por el propio contribuyente.-----

----- Que cabe confrontar lo expuesto con el artículo 35 del Código Fiscal —T.O. 2004—, donde se sostiene que la “determinación de las obligaciones fiscales se efectuará sobre la base de las declaraciones juradas que los contribuyentes, responsables o terceros presenten a la Autoridad de Aplicación, o 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 que se trate”. Observo, pues, que la consolidación efectuada y sujeta al procedimiento previsto en la ley 12.397, no configura según nuestro Código Fiscal una determinación del tributo, ello principalmente porque el gravamen en cuestión ya estaba determinado (sea por determinaciones de oficio realizadas por la Autoridad de Aplicación, por liquidaciones administrativas, o sea por declaraciones juradas presentadas por el contribuyente) y nuestro sistema no permite determinar un tributo dos veces. - - - - -

- - - - - Que realizado el hecho imponible por el sujeto pasivo, nace la obligación tributaria “principal”, pudiendo exigirse por la Autoridad de Aplicación una vez determinado el tributo (la determinación se denomina “lançamento” por los autores brasileños, “accertamento” por los italianos, “liquidación” por los españoles, “assessment of tax” por los ingleses y norteamericanos, sin dejar de advertir la diferencia existente en el alcance otorgado a la misma en los distintos países), lo cual es sostenido por la destacada doctrina extranjera, en estos términos “El efecto resultante de la determinación se vincula con la exigibilidad de la prestación que constituye el objeto de la obligación tributaria, o sea, con la exigibilidad del pago del tributo” (Amilcar de Auraújo Falcão. *El hecho generador de la obligación tributaria*. Editorial Depalma, Año 1964, Bs. As., trad. de Carlos M. Giuliani Fonrouge, página 77). Ello expuesto, y conforme lo he sostenido, el sujeto pasivo de la obligación tributaria principal se encuentra obligado a presentar la declaración jurada (cumpliendo los plazos y requisitos previstos en la ley y las reglamentaciones) siendo a partir de allí exigible el tributo; en caso de la no presentación de la declaración jurada, o de ser inexacta la presentada, la Autoridad de Aplicación determinará de oficio la obligación fiscal (facultad-deber de realizarlo). Así lo ha sostenido la doctrina nacional, diciendo que “la determinación de los tributos nacionales regulados por la ley 11.683 se efectúa mediante la declaraciones juradas que deben presentar los responsables del pago de las contribuciones. Dicha declaración está sujeta a verificación administrativa...”, “Este es el régimen general de determinación de los tributos adoptado en el orden nacional, y también en el orden local en el cual en el caso de contribuciones empadronadas el tributo es liquidado por la Administración sobre la base de información suministrada por el responsable del pago de las contribuciones.” (Rodolfo R. Spisso. *Facultades de la administración en la determinación tributaria*”. Relato presentado en las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Montevideo, del 1 al 6 de Diciembre de 1996). He analizado las formas de determinación del tributo, las cuales posibilitan la exigibilidad del mismo por la Autoridad de Aplicación (vide para España: Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano y Francisco Poveda Blanco. *Derecho Tributario*. Editorial Aranzadi, 5ª Edición, Año 2000, Navarra,

pagina 145 y ss.; Concha Pérez de Ayala Pelayo. *Temas de Derecho Financiero*. Editorial Servicio Publicaciones Facultad de Derecho Universidad Complutense, 2ª Edición, Año 1990, Madrid, Pagina 630 y ss.), y entiendo que, en el caso de la resolución dictada en el procedimiento establecido en el artículo 50 de la ley 12.397, el impuesto se encontraba determinado con anterioridad, siendo esta una consolidación a los efectos de la actualización de los tributos impagos. -----

----- Que la Sala que integro, en autos “Alejandro Lehmann”, de fecha 9 de Septiembre de 2004, Registro Nº 444, ha sostenido la incompetencia de este Cuerpo para entender en el recurso interpuesto por el contribuyente contra la Resolución dictada en virtud del artículo 50 de la ley 12.397, conforme lo sostenido en este voto. Asimismo, la Sala I, en autos “Nuesch Guillermo Ulises”, de fecha 03/08/04, Registro Nº 348, ha sostenido que “El procedimiento instrumentado por la norma especial no habilita expresamente, ni por interpretación del Juzgador, la posibilidad de deducir recurso de reconsideración y/o de apelación en los términos del artículo 91 del Código Fiscal ante los agravios, cualesquiera sean estos, que pueda causarle al contribuyente la atacada resolución de consolidación de su deuda impositiva ante el accionar de la Autoridad de Aplicación.”.-----

----- Que, conforme la interpretación sostenida por la suscripta, se concluye que la resolución dictada en virtud del artículo 50 de la ley 12.397, no constituye una resolución determinativa de tributos, liquidación de intereses o aplicación de multa, a los efectos de habilitar la competencia de este Tribunal, aunque el mismo goce de jurisdicción —conforme lo he sostenido *ut-supra*—.-----

----- 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 Nº 81/04 que convoca al presente Acuerdo Plenario.-----

----- Por su parte, el **Dr. Luis A. Folino** sostuvo:-----

----- El estudio del plexo recursivo que contempla la Ley 12.397, a través de la cual la Provincia de Buenos Aires impuso una novación de deudas impositivas a los contribuyentes, nos remite al análisis de diversas cuestiones con raigambre constitucional como son los principios del debido proceso adjetivo y de la defensa en juicio, a cuya ausencia en el caso concreto nos referiremos infra. El sistema de novación aludido se estableció a partir de los arts. 48 a 50 de la Ley Impositiva para el año 2000. En efecto, el citado art. 48 en su parte pertinente dice: “Establécese la novación de todas las obligaciones tributaria adeudadas, no prescriptas al 1º de enero del año 2000, correspondientes a los gravámenes cuya Autoridad de Aplicación sea la Dirección Provincial de Rentas. La

novación implicará la consolidación de la deuda en un único monto, liquidado al 31 de diciembre de 1999 ...”, mientras que el art. 50 en su anteúltimo párrafo prevé el procedimiento impugnatorio de la deuda consolidada al decir: “La Autoridad de Aplicación dictará resolución liquidando el monto de la deuda, calculada de conformidad a lo previsto precedentemente la que deberá comunicarse en forma fehaciente al contribuyente. Dicha resolución podrá ser impugnada por el contribuyente dentro de los quince (15) días hábiles de ser notificado, con fundamento, exclusivamente, en errores de cálculo o en el pago total o parcial de la deuda. Dicha impugnación deberá ser resuelta dentro de los ciento veinte (120) días de su interposición.”. A su vez la Disp. Normativa Serie “B” N° 17/00, va más allá del legislador e incluye otra causal de impugnación cual es la que el contribuyente estuviera amparado en alguna exención impositiva.- - - - -

- - - - -

- - - - Considerando entonces el aspecto recursivo a la luz de las prescripciones de esta última norma legal es de indicarse que resulta indudable que la cuestionada Ley 12.397 instituyó a partir de su artículo 50 un procedimiento administrativo singular a los efectos de que los contribuyentes puedan proceder a impugnar la consolidación legal de deudas impositivas que pergeñó la misma.- - - - -

- - - - Ese íter específico se aparta en forma ostensible del sistema contencioso tributario que establece el Código Fiscal a partir del art. 102 T.O. 2004 y subsiguientes.- - - - -Las resoluciones que se dictan en el marco del régimen que instaura la normativa, subanálisis, obliga a la Administración Tributaria a la notificación del acto administrativo por medio del cual se procede a consolidar la deuda del contribuyente y habilita a éste a ejercitar su defensa, aunque limitada, a las siguientes circunstancias: errores de cálculo, pago total o parcial y/o encontrarse amparado en alguna exención impositiva. (D.N. Serie “B” 17/00).- - - - -

- - - - -

- - - - -Este procedimiento adjetivo es específico y particular de la Ley y fue sancionado por el Legislador sin modificaciones a instancias del Proyecto del P.E. que consagró la Ley Impositiva para el año 2000.- Así lo decía el Mensaje de elevación a la Honorable Legislatura al expresar “... merece resaltarse que se ha contemplado la regulación de un procedimiento abreviado a fin de poner en conocimiento del contribuyente el monto de su deuda consolidada al 31 de diciembre de 1999, para que eventualmente pudiera oponer sus defensas fundadas en errores de cálculo o mera acreditación de pagos.”- - - - -

- - - - -

- - - - - La sistemática instrumentada por la norma especial no habilita expresamente, ni por interpretación del Juzgador, la posibilidad de deducir recurso de reconsideración y/

o de apelación en los términos del art. 104 del C.F. T.O. 2004 ante los agravios, cualesquiera sean estos, que pueda causarle al contribuyente la atacada resolución de consolidación de su deuda impositiva ante el accionar de la Autoridad de Aplicación. Debe concluirse que se le ha agotado la vía en sede administrativa y le queda expedito el sendero para accionar en el ámbito del Poder Judicial. Ello también en razón de que por los mismos fundamentos de la especificidad recursiva que consagra la Ley 12.397 excluye los remedios impugnatorios de la Ley de Procedimiento Administrativo 7647. Así se ha expresado, por mayoría, la Sala I, que integro en autos “NUESCH Guillermo Ulises” Sent. 3-8-04 y “SASTRE Nélide María” Sent. 3-8-04. - - - - -

- - - - Que por otra parte las resoluciones que se dicten en el marco del singular y limitado procedimiento impugnatorio previsto en el art. 50 no resultarían susceptibles de ser apeladas ante esta Instancia, atento no estar previsto expresamente dicho remedio procesal en el texto de la ley, tal como así lo señalan específicamente legislaciones especiales (verbigratia Ley de Catastro art. 84), por tanto sería, también, aplicable al tema en debate la Doctrina que dimana del Acuerdo Plenario N° 3/03 de este Cuerpo. -

- - - - Que, sin perjuicio de lo expuesto, lo cual se enmarca dentro del cuadro normativo que ha delineado el legislador de la ley 12.397, no puedo dejar de señalar que la novación legal que la misma consagra y la consecuente consolidación de la deuda tributaria se efectúan en un contexto que no preservan el debido proceso adjetivo imposibilitando el derecho de defensa del contribuyente, obligándolo a recurrir ante el Poder Judicial, en la esfera del Fuero Contencioso-Administrativo, en forma directa para poder ser escuchado en cuestiones de tal importancia como el instituto de la prescripción, ya que se ha advertido, con claridad, que en muchos casos bajo el nombre de novación se ha prorrogado el plazo de la prescripción en forma ilegal a través de un procedimiento no apto para tal efecto, ello ha llevado a Fallos donde se ha declarado la inconstitucionalidad del art. 48 de la Ley 12.397 (“Porcelli Eduardo Horacio C/Dirección Provincial de Rentas S/Amparo Juzgado C. Y C. N° 10, Morón, entre otros). En artículo publicado en el “Periódico Económico Tributario”, separata de “La Ley” del 25-4-03 la Dra. Mirta Cacciolato, expresa, en pensamiento que se comparte, que “La Ley en su art. 50 ha previsto un procedimiento para liquidar la deuda a efectos de su consolidación y novación que se aparta de las normas del debido proceso administrativo... 2) no se brinda el marco de un procedimiento para hacer efectiva la defensa, atento que señala que solo podrá ser impugnada “exclusivamente en errores de cálculo o en el pago total o parcial de la deuda”. En tanto que la administración a través de distintos informes expresa que no es susceptible de recurso, violando claramente las normas del debido proceso. 3) No se ha previsto vía

recursiva alguna, con lo cual deja expedita la vía para librar boleta de deuda.” Así entonces, debo dejar a salvo mi pensamiento en el sentido de considerar que la Ley 12.397, en el aspecto subanálisis altera garantías constitucionales consagradas como derecho a la propiedad y a la defensa en juicio, que tiene su correlato en el principio de seguridad jurídica. No obstante ello, me veo compelido, por el marco normativo vigente, a votar en el sentido de que, por no preverlo en forma expresa la Ley 12.397, no queda abierta la competencia del Tribunal para tratar los recursos que se impetren contra las resoluciones administrativas definitivas de consolidación de deudas tributarias que se emitan a través del procedimiento instaurado por el art. 50 de la Ley 12.397. Tal es la doctrina que propongo.

----- Finalmente, la **Dra. Laura Cristina Ceniceros**, expresó: ----- Mediante Resolución N° 81 de fecha 27 de diciembre de 2004, la Presidencia del Tribunal Fiscal de Apelación, convoca a Acuerdo Plenario, a celebrarse el día 3 de marzo del corriente, a fin de tratar y fijar una interpretación legal uniforme en relación a la apertura de la competencia del cuerpo frente al procedimiento establecido por la Ley 12397. La convocatoria se funda, conforme surge de los considerandos de la resolución citada, en la ausencia de reglamentación del artículo 9 de la Ley 13244 y en razón de haberse dictado pronunciamientos divergentes en distintas causas. (fallos “Sastre, Nélica Maria, Sentencia de Sala I, de fecha 3 de agosto de 2004 y “Cochería Italiana Sconza San Miguel S.R.L”, de Sala I, de fecha 14 de septiembre de 2004, entre otros).----- Antes de entrar derechamente al análisis de la cuestión sobre la que versa el Acuerdo, considero necesario efectuar una breve reseña de las normas legales involucradas en la misma.-----

----- 1. Leyes 12397 y 13244. La ley 12397, sancionada y promulgada el 30 de diciembre de 1999 (B.O 3/1/2000) trató distintas cuestiones vinculadas con la materia tributaria y catastral e introdujo modificaciones al Código Fiscal. ----- En el artículo 48, dispuso la novación de todas las obligaciones tributarias adeudadas al 1º de enero del 2000 y su consolidación en un único monto liquidado al 31 de diciembre de 1999, otorgando a los contribuyentes, la posibilidad de cancelar dichas deudas, mediante acogimiento al Plan de Regularización que debía fijar la autoridad de aplicación, con arreglo a las pautas establecidas por el artículo 51 de la norma.-----

----- A fin de poner en conocimiento de los contribuyentes el monto de deuda consolidada, se estableció un procedimiento especial, que permitía a los mismos oponer sus defensas. La impugnación prevista por el artículo 50, podía efectuarse únicamente con fundamento en errores de cálculo, en el pago total

o parcial, o en exención. Las impugnaciones debían ser resueltas por la autoridad de aplicación dentro del plazo de 120 días desde su interposición.-----

----- El Poder Ejecutivo, en el Mensaje de elevación del proyecto de ley a la Legislatura, al fundamentar lo dispuesto en los artículos citados, expuso: “La medida acarrea importantes ventajas desde el punto de vista de la Administración, toda vez que se liberará de mantener operativos considerables volúmenes de deudas discriminadas por periodos fiscales, los que serán reemplazados por un único monto, esto es consolidado a través de un procedimiento de calculo previsto al efecto...Se pretende simultáneamente, uniformar los criterios de caducidad del acogimiento de los contribuyentes a los regímenes de regularización, adoptando el criterio mas flexible de los actualmente vigentes.” .-----

----- Por su parte, la ley 13244, recientemente sancionada, dispuso en el artículo 9 que: “Las acciones administrativas y/o judiciales para exigir el pago de las obligaciones comprendidas en el artículo 48 de la Ley 12397, se considerarán extinguidas a partir del 1º de septiembre de 2004, inclusive. Se exceptúan de lo dispuesto en el artículo anterior las obligaciones que se encontraren en las siguientes situaciones: a) Suspendido el curso de la prescripción de conformidad al art. 135 del Código Fiscal, ley 10397 (TO 2004);b) Hubieran sido expresamente reconocidas con posterioridad al 1º de enero de 2000; c) Sometidas a juicio de apremio o verificadas en concurso preventivo o quiebra; d) En proceso de fiscalización habiéndose otorgado la vista que prevé el art. 4º del Código Fiscal, ley 10397(TO 2004), o en tramite de compensación.” -----

Como surge del propio texto esta norma vino, aunque parcialmente, a cerrar el proceso de novación y consolidación de deuda abierto a través de la ley 12397.-----

En lo específicamente vinculado a nuestro interés, quedan excluidas, las obligaciones por las cuales se hubiere interpuesto Recurso de Apelación. La letra de la ley es clara y no requiere reglamentación. .-----

Respecto de ambas leyes, quiero dejar sentado que coincido con la doctrina que afirma que las normas tributarias son normas jurídicas que protegen y tutelan el interés del Estado. “Estas normas en tanto permiten satisfacer los fines del Estado mediante los recursos pertinentes, revisten una calidad y elevada dignidad. El contenido de estas normas es indiscutible en cuanto establecen deberes y derechos. Son normas materiales o formales, sin que su carácter instrumental de servir para obtener recursos para que el Estado pueda cumplir sus fines pueda alterar esas calidades.” (Conf. Ezio Vanoni, citado por Gustavo Krause Murguiondo, La naturaleza de las normas Tributarias, en La Interpretación de la ley y el Derecho Tributario, Ed. La Ley, Pág. 4). ----- Sin perjuicio de lo expuesto, corresponde advertir; frente al criterio anticausalista, (conf. Berliri

y Grizziotti, entre otros autores) que considera extraño al derecho tributario el concepto de causa, centrándose en la ley como creadora de las obligaciones impositivas; que es preciso encontrar una posición intermedia, que permita evitar los excesos en que pueda incurrir el legislador. ----- En ese sentido me parece acertada la opinión de Pugliese, que sostiene: “No basta para justificar los tributos el mero hecho de la existencia del Estado y de la necesidad de proveer medios para el mismo, ni tampoco que ellos se creen por representantes de los ciudadanos. Es necesario explicar el fenómeno tributario y realizar una investigación que busque los fundamentos éticos, jurídicos y filosóficos. El encontrar ese fundamento en la capacidad contributiva, demuestra la existencia de principios de justicia tributaria, tanto distributiva como conmutativa”. (Conf. Pugliese, Méjico, 1939). -----

----- En el caso de la Ley 12397, técnicamente se apeló al instituto de la novación, y a otro más propio de la ciencia de las finanzas públicas, el de la consolidación. Sobre esta última, en lo sustancial, y en referencia específica a la deuda pública, la deuda consolidada se caracteriza por constituir una especie de recurso de las finanzas públicas que implica para el Estado ciertas obligaciones. Responde a la connotación esencial de la deuda como recurso, o sea como medio de cubrir gastos en el proceso, recurso-gasto, característico de la economía del sector público (Conf. Dino Jarach, Finanzas Publicas y Derecho Tributario, Deuda Pública, Pág.895 y sgts. Ed. Abeledo Perrot). -----

----- Se evidencia que el legislador se propuso asegurar mediante la consolidación, recursos genuinos adeudados al fisco y definir de esta manera la deuda “*flotante*”, permitiendo, a su vez, a los contribuyentes su pago a través de un régimen de regularización. Dicho objetivo culminó con la sanción de la ley 13244. Lo dicho precedentemente es a los efectos de sentar posición de que no puede partirse en el análisis, de suponer que el legislador haya pretendido alterar o vulnerar derechos subjetivos. -----

----- 2. Competencia del Tribunal Fiscal para actuar en las resoluciones dictadas como consecuencia de la aplicación del procedimiento establecido por la Ley 12397. -----

--- Respecto de la primera resolución que debe dictar la autoridad de aplicación, esto es el acto mediante el cual se comunica al contribuyente el monto total de deuda consolidada, no existe jurisprudencia en el cuerpo que exprese controversia. Así está dicho en autos, “Santellán, Juan José”, Sentencia de Sala III, de fecha 3 de agosto de 2004; “Prenz, Miguel”, Sala I, de fecha 4 de noviembre, entre otros. ----- Por tal razón, el interrogante que plantea la convocatoria al Acuerdo, se centra en decidir si

las resoluciones dictadas por la autoridad de aplicación resolviendo las impugnaciones, son aptas para abrir la competencia de este Tribunal.----- El artículo 1° del Decreto Ley 7603/70 y modificatorias, establece: “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”.----- Por su parte, el artículo 12 de la misma ley dice: “El Tribunal Fiscal de Apelación será Tribunal de alzada de las resoluciones que se dicten de conformidad al procedimiento establecido en el Código Fiscal”.----- El Código Fiscal se refiere a la intervención del cuerpo en el artículo 104, (T.O 2004) que en su parte pertinente establece 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 dentro de los quince días de notificado, en forma excluyente, uno de los siguientes recursos: a) Reconsideración ante la Autoridad de Aplicación ; 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 gravamen intentado repetir, supere la cantidad de mil pesos (\$1.000)...”.-----

La competencia del Tribunal, en razón de haberse dictado pronunciamientos divergentes, fue tratada con anterioridad, en el Acuerdo Plenario N° 3, de fecha 22 de abril de 2003, en el cual se estableció como doctrina obligatoria la siguiente: *“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 intimación de pago ni otras decisiones que no sean el resultado de aplicar el procedimiento establecido en el Código Fiscal o leyes especiales.”*----- En torno a las leyes especiales, se mencionaron en dicho acuerdo, las que regulan el accionar administrativo de organismos tales como la Dirección Provincial de Catastro Territorial, el EPRE, entre otros y que prevén expresamente el recurso de apelación ante el cuerpo.-----

----- Respecto de la competencia, cabe recordar que “la necesidad e importancia de distribuir la tarea de administración de justicia, determina la formulación de reglas legales tendientes a satisfacerla y nos enfrenta al concepto de competencia.” ... “La noción de competencia viene de tal manera a integrar y precisar el extenso ámbito de atribuciones del poder judicial... Las reglas de competencia fijan en concreto cual de dichos órganos debe conocer en el asunto con exclusión de los restantes. La competencia se presenta en ese orden de ideas, como la medida de la función judicial”. (Conf. Palacio, Derecho Procesal Civil, Tomo II, paginas 366 y siguientes).-----

- - - - - Ahora bien, como enseña la doctrina, la distribución de competencia se realiza mediante la utilización de distintos criterios, tales como el territorial, el objetivo y el funcional. “El criterio objetivo tiene en cuenta la naturaleza jurídica de las cuestiones debatidas en el proceso y el valor del objeto en litigio (competencia en razón de la materia y en razón del valor). El criterio funcional contempla las distintas etapas de que consta el proceso y la posibilidad que en cada una de ellas intervenga un órgano distinto. La manifestación de este criterio esta dada por la división de ese proceso en distintas instancias y por la consecuente fijación de reglas atributivas de competencia por razón del grado” (ob. citada).

- - - - - Sentado este marco legal y doctrinario, en el caso de la Ley 12397 es evidente que estamos frente a una ley especial que establece un procedimiento singular. Se caracteriza por ser un procedimiento abreviado, tanto en lo que respecta a las etapas como a las posibilidades de impugnación del contribuyente, que se ven reducidas a aspectos meramente cuantitativos o a la situación de contribuyente exento del pago del impuesto, y que culmina con una “*resolución*” que debe dictar la autoridad de aplicación. - - - - -

- - - - - Ahora bien, ¿dicho acto abre la competencia del Tribunal Fiscal? - - - - - En ese sentido en jurisprudencia sentada en diversos fallos de este Tribunal, se afirma que: “El procedimiento instrumentado por la norma especial no habilita expresamente, ni por interpretación del juzgador, la posibilidad de deducir recurso de reconsideración y/o apelación en los términos del art. 91 del Código Fiscal ante los agravios, cualesquiera sean estos, que pueda causarle al contribuyente la atacada resolución de consolidación de deuda impositiva ante el accionar de la autoridad de aplicación. Debe concluirse que se ha agotado la vía en sede administrativa y le queda expedito el sendero para accionar en el ámbito del Poder Judicial. Ello también en razón a que por los mismos fundamentos de la recursiva que consagra la ley 12397 excluye los remedios impugnatorios de la ley de procedimiento administrativo 7647” (Sentencia de Sala I, “Nuesh, Guillermo Ulises” de fecha 3 de agosto de 2004). - - - - - Lo expuesto, es decir una vez constatado que no se verifica la competencia funcional, permite rechazar sin más el recurso por incompetencia. - - - - - Sin embargo, siguiendo a Calamandrei, “la combinación de los tres criterios lleva en todo caso al punto en que esas tres líneas convergentes se encuentran para la determinación del tipo en cuyo ámbito habrá que individualizar luego, mediante una investigación ulterior, entre los distintos jueces pertenecientes a dicho tipo, el concretamente competente. Pero para llegar a esa determinación del tipo, los tres mencionados criterios se entrecruzan y se integran recíprocamente y no es posible escindir la aplicación de ellos a momentos

cronológicamente distintos”. (Conf. Calamandrei, Derecho Procesal Civil, Tomo II, Los límites de la jurisdicción, Pág.145).- - - - - En ese orden, como enseña el maestro, “el primer criterio que entra en juego en esta investigación del tipo, es el de la materia” (conf. obra citada).- - - - - Es decir que antes de recurrir a los otros criterios de competencia, hay que establecer la materia y luego el valor. Por último si estamos frente a una segunda instancia, entran en juego las reglas de la competencia funcional. - - - - - Respecto de la competencia objetiva del Tribunal, debemos analizar si la resolución dictada resolviendo las impugnaciones encuadra en los supuestos previstos por el art. 104 del Código Fiscal (T.O. 2004). - - - - - Mediante la misma se define una deuda consolidada, esto es comprensiva de impuestos adeudados por distintos períodos o por acogimientos a planes caducos, intereses y multas. (conforme lo previsto por la Disposición Normativa Serie B Nº 17/00 y modificatorias). - - - - - Es indiscutible que el procedimiento instaurado por la ley 12397 se aparta del previsto por la ley 10397 y no se esta frente a una resolución producto de seguir el rito indicado por el Código Fiscal. Pero ello es así porque precisamente se trata de una ley especial, lo que ya he dicho.- - - - - Lo que es medular es decidir si el acto resultante del procedimiento es recurrible en los términos del 104 del C. F. - - - - - Carece de relevancia, a los efectos del análisis, que el legislador no calificara expresamente a la resolución del artículo 50 como tal, si el acto que se ordena dictar está claramente encaminado a establecer una deuda tributaria. Tampoco si dicho acto no cumple acabadamente con los requisitos prescriptos por el art. 103, estaremos frente a un acto nulo; lo cual es otra cuestión que aquí no se debate.- - - - - Es obvio que estamos frente a un acto “*sui generis*” producto de un procedimiento “*sui generis*”. Si no se puede decir que es una determinación “*stricto sensu*”, tampoco puede afirmarse con seguridad que es un mero acto de “comunicación de deuda” o una “nota”, según la distinción efectuada por el TFN que califica este tipo de actos como relativos a la administración activa o meramente recaudatoria. - - - - - Debemos por lo tanto sostener, en este caso en particular, que estamos frente a una determinación en sentido amplio, por la cual se establece la existencia de una deuda tributaria nueva-la deuda consolidada-, se individualiza al obligado a pagarla y se fija el importe de la misma. - - - - - La situación que plantea la ley 12.397 es inédita, por ello en su tarea el intérprete debe tener presente que “La ciencia del derecho

es tanto reproductiva como productiva, tanto refleja como desarrolla y lo es a la forma de que estos dos elementos se mezclan continuamente en la realización viva de la ciencia del derecho y si bien pueden ser superados especulativamente no lo pueden ser en la realidad” (conf. Radbruch citado por G. Krause Murguiondo, obra citada). -----

----- Por último coincido con la doctrina referida a la competencia de los órganos administrativos que sostiene que “las disposiciones que asignan competencia deben interpretarse con amplitud a fin de posibilitar que los agentes del estado cumplan los objetivos públicos que les han sido asignados”, como asimismo que permitan el ejercicio de la legítima defensa por parte de los administrados. (Carlos Botassi, Procedimiento Administrativo en la Prov. de Buenos Aires, Pág. 52). ----- En ese sentido el autor citado señala que “el criterio amplio que propugnamos es también el de la Suprema Corte de la Prov. De Buenos Aires en tanto ha expresado que “el vetusto principio de que en Derecho Administrativo la competencia era la excepción y la incompetencia la regla y por tanto toda competencia debía estar conferida por norma expresa, ha sido superado por el progreso de la ciencia jurídica y los requerimientos de una realidad jurídica cada día más compleja, que exige un mayor y más calificado despliegue de la actividad administrativa” (Causa B-47.882).----- Admitida la competencia en función de la materia, resulta de aplicación el recurso previsto expresamente por el propio Art.104 del Código Fiscal.----- Por lo expuesto, opino que debe abrirse la competencia del Tribunal Fiscal de Apelación frente a los recursos de apelación interpuestos contra las resoluciones dictadas por la autoridad de aplicación resolviendo las impugnaciones presentadas en razón de la aplicación del procedimiento establecido por la ley 12397.-----

-----En consecuencia y a mérito de la votación precedente, los señores Vocales, por mayoría, acordaron que corresponde establecer la siguiente doctrina legal: **“El procedimiento especial instrumentado por la Ley 12.397 no habilita la competencia del Tribunal Fiscal para entender en los recursos de apelación que se interpongan contra la resolución definitiva de consolidación de deuda impositiva de la Autoridad de Aplicación, por haberse agotado con el dictado de ésta la instancia administrativa”**-----Siendo las catorce treinta horas se dio por finalizado el acto, firmando los señores Vocales después de la señora Presidente, por ante mí doy fe.-----

Dra MARÍA CRISTINA QUIROGA, Vocal Sala I
Dr. LUIS ADALBERTO FOLINO, Vocal Sala I

Dra LAURA CRISTINA CENICEROS, Vocal Sala II *–En disidencia–*
Cra. SILVIA INÉS WOLCAN, Vocal Sala II *–En disidencia–*

Dra. MÓNICA VIVIANA CARNÉ , Vocal Sala III
Dra. DORA MÓNICA NAVARRO, Presidente Sala III
Cra. SILVIA ESTER HARDOY, Vocal Sala III

Dr. Eduardo Aníbal ALZA, Secretario.