

Acuerdo Plenario N°31

----A los veintiséis días del mes de septiembre de dos mil trece, siendo las once horas, se reúnen en la Sala de Acuerdos del Tribunal Fiscal de Apelación, las señoras Vocales Mónica Viviana Carné, Silvia Ester Hardoy, Estefanía Blasco, Dora Mónica Navarro, Laura Cristina Cenicerros, bajo la presidencia del señor Vocal, Carlos Ariel Lapine y ante la Actuaría, con motivo de la convocatoria a Acuerdo Plenario realizada mediante Resolución de Presidencia N° 270 del 27/08/13, de conformidad a lo dispuesto por los artículos 13 bis del Decreto-Ley 7603/70 y 12 del Reglamento Interno del Organismo, con miras a definir las pautas en el análisis de la competencia que en razón del monto habilita la intervención del Tribunal.-----

---- Que puesto el tema a resolver a debate de los Vocales mencionados, la mayoría -integrada por las **doctoras Mónica Viviana Carné, Dora Mónica Navarro, Laura Cristina Cenicerros** y las **contadoras Silvia Ester Hardoy y Estefanía Blasco**- ha consensuado la postura y doctrina legal que se reproduce a continuación.-----

---- Que al respecto se parte por considerar que la pacífica jurisprudencia que existía en el Tribunal sobre esta cuestión se ha visto interpelada, de alguna manera a partir de la postura de la Cra. Hardoy en su voto en minoría en la Sala III in re "Juntas Ciccarelli S.R.L." sentencia del 14/10/12, Reg. 2546 y "Hassan, Rodolfo Elias" sentencia del 5/2/13, Reg. 2601.-----

---- Que es preciso señalar que, también, uno de los motivos que indujeron a revisar la cuestión, deviene de la correcta forma de dictar el acto administrativo implementada escaso tiempo atrás por el Organismo de Aplicación, distinguiendo en la parte resolutive del acto, entre "la determinación" (como acto destinado a declarar en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación) y "las diferencias" (sumas adeudadas).-----

---- Que cabe recordar que el artículo 115 del Código Fiscal (T.O. 2011), prescribe: *"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: 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, de la multa aplicada o del gravamen intentado repetir, supere la cantidad de pesos cincuenta mil (\$50.000)**. En los supuestos que la Resolución determine y sancione en forma conjunta, el monto a considerar para abrir la competencia del Tribunal será el de la suma de ambos conceptos. No serán computables, a los efectos de este artículo, los recargos e intereses previstos en este Código. Cuando no haya determinación de monto subsistirá la opción del recurso de reconsideración ante la Autoridad de Aplicación o el de apelación ante el Tribunal Fiscal. De no manifestarse en forma expresa que se recurre por reconsideración, se entenderá que el contribuyente ha optado por el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de darse las condiciones del monto mínimo establecido en este inciso.” (el resaltado no obra en el original).-----*

---- Que la norma transcripta, entonces, establece los parámetros conforme a los cuales debe analizarse la competencia del Tribunal. Recordemos a estos efectos que la competencia es la aptitud que la ley otorga a los jueces para conocer en las distintas controversias que le son planteadas, en atención a la materia, grado, valor o respecto de un territorio determinado. (Carlos Fenochietto en su obra “Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, comentado, anotado y concordado”, T. I, Edit. Astrea, Bs. As., 1999, pág. 34). La ley, describe el ámbito de competencia de este Cuerpo a partir de dos parámetros: uno que involucra la materia y otro el valor. Es respecto de este último aspecto que debemos expedirnos en razón de que la Autoridad de Aplicación, tal como se anticipa supra, dicta los actos determinativos destinando en la parte resolutive un artículo a exponer los montos objeto de la determinación del impuesto que se trata y en otro el quantum de las diferencias a favor del Fisco que se hubieran obtenido. -----

---- En consecuencia, corresponde precisar cuál de los montos involucrados en el acto conforme la redacción adoptada en el acto determinativo, refiere el inc.

b) del artículo 115 del Código Fiscal, en la medida que alude a *“monto de la obligación fiscal determinada”*.-----

---- Lo expuesto a continuación sintetiza las opiniones expresadas durante el debate generado acerca de la interpretación que corresponde dar al texto legal citado.-----

---- Es de advertir que el artículo 115 del Código Fiscal se encuentra inserto en el Título XII que trata *“De los procedimientos de determinación de oficio y el contencioso fiscal”* en el cual se establecen los pasos que la Administración deberá observar a partir de la impugnación de la declaración jurada o ante su inexistencia. En este contexto, el artículo 112 de ese cuerpo normativo dispone que *“El monto de las obligaciones fiscales de los contribuyentes y demás responsables, cuando ella no sea declarada o las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes sean impugnables por no ajustarse a derecho, será establecido por la Autoridad de Aplicación a través del procedimiento de determinación de oficio”*. Precisamente el procedimiento de determinación de oficio culmina con el dictado del acto determinativo.-----

---- Autorizada doctrina ha definido la determinación tributaria como *“el acto jurídico de la administración en el cual esta manifiesta su pretensión contra determinadas personas en carácter de contribuyentes o responsables, de obtener el pago de la obligación tributaria sustantiva”*. Precizando que *“ el acto de determinación contiene el pronunciamiento de la administración acerca de la existencia de la obligación impositiva y 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 esta con indicación de las normas jurídicas aplicables al caso concreto y en general culmina con la intimación de pago de la obligación determinada o de la parte incumplida”*. (Jarach, Dino *“Tratado de Derecho Tributario”, Tomo I, Pag. 293. Derecho Tributario Procesal*). -----

---- Entendemos que es la genuina cuantificación del hecho imponible lo pretendido mediante el dictado del acto determinativo y es precisamente a lo que la norma bajo estudio refiere. -----

---- Este concepto se presenta distinto a la expresión de la diferencia o monto

que el Fisco finalmente reclama, concepto al que alude el artículo 114 del Código Fiscal cuando enumera: *período fiscal, base imponible, disposiciones fiscales aplicables, como así también el gravamen adeudado*. Sin lugar a dudas la determinación va mas allá del saldo a favor del Fisco que se pretende mediante el acto administrativo, por lo tanto el valor económico puesto en discusión no resulta sólo de esa “diferencia” que puede ser menor en función de los pagos realizados por el contribuyente, sino que se relaciona con la interpretación y aplicación de la ley efectuada por la Administración para determinar el impuesto. -----

---- Como ha quedado expuesto, las normas bajo estudio remiten a la suma “determinada” de las obligaciones fiscales, no correspondiendo, en consecuencia, asignarle a la ley un entendimiento distinto al que surge de su texto.-----

---- De tal modo proponemos la siguiente doctrina legal: ***“A fin de tener por abierta la competencia del Tribunal Fiscal de Apelación en razón del monto en los términos del artículo 115 inc. b) del Código Fiscal -t.o. 2011-, deberá considerarse el monto de la obligación fiscal determinada, sin perjuicio de las diferencias que surjan a favor del Fisco, como consecuencia del procedimiento de determinación del gravamen practicado, conforme al Título XII del Código citado”***.-----

----Por su parte, en posición contraria el **doctor Carlos Ariel Lapine** expresa:
En atención a la convocatoria a Acuerdo Plenario, dispuesta por Resolución N° 270/13 de la Presidencia de este Tribunal, corresponde que me expida a efectos de fijar el criterio e interpretación legal uniforme acerca de la habilitación de la competencia en razón del monto involucrado en los actos administrativos que hubieran sido objeto de recurso de apelación por los contribuyentes o responsables.-----

---- Al respecto, considero necesario puntualizar que, a tenor del contenido de los pronunciamientos divergentes que motivan el presente, citados en la mencionada Resolución, la cuestión que suscita la decisión a adoptar está originada en la novedosa modalidad que imprime la Autoridad de Aplicación (A.R.B.A) en orden a la estructura de la parte dispositiva de los actos definitivos que emite con motivo de los procedimientos determinativos llevados a cabo, en cuanto fija, por un lado, el monto de la obligación fiscal correspondiente y, por el otro, el importe que constituye la diferencia adeudada al Estado.-----

----- El conflicto interpretativo, vale aclarar, se genera cuando ambos importes resultan disímiles y, a su vez, **solamente** el primero de ellos (la obligación fiscal) supera los cincuenta mil pesos (\$ 50.000), pauta cuantitativa que, como es sabido, ha previsto el legislador a fin de tornar admisible la vía impugnatoria ante este Tribunal, conforme la redacción contemplada desde el origen del sistema recursivo vigente (Ley 11.796) y que hoy está consagrada en el inciso b) del art. 115º del Código Fiscal (t.o. 2011), según la modificación introducida por Ley 14.044.-----

---- Ahora bien, en el marco de lo expuesto, considero que no hay lugar para que, el aludido “desdoblamiento en los montos”, pueda conducir a que se plantee la disyuntiva que motiva el presente, ni mucho menos atribuir un alcance diferente a la expresión “obligación fiscal determinada” al que siempre ha tenido. -----

---- En efecto, en mi opinión, la idea básica sobre la que reposa la condición impuesta para acceder al Tribunal consiste en asociar la apertura de su competencia a aquella porción numérica que constituye, en definitiva, el crédito fiscal que persigue el Estado, el cual circunscribe el litigio que se trate, tal como

siempre -reitero- se ha entendido la temática en análisis.-----

---- Por lo tanto, la decisión a adoptar no puede modificar el criterio invariable aplicado, para definir la competencia del Cuerpo, en función del modo en que procede la Administración al momento de pronunciarse en la culminación de los procedimientos de determinación, tal como señalé al principio, motivo por el cual concluyo que la expresión “obligación fiscal determinada” debe necesariamente vincularse con el **monto de impuesto efectivamente reclamado** en el acto dictado, siendo del caso destacar que dicha pauta resultará indubitable cuando, como suele acontecer, se sancione en forma conjunta por infracción a los deberes materiales, dejando establecido el importe en moneda nacional de la multa, según el porcentual aplicado sobre la base, obviamente, de dicho concepto.-----

----En consecuencia con lo expuesto, propongo la siguiente doctrina legal: ***“A efectos de considerar admisible la opción recursiva prevista en el inciso b) del artículo 115º del Código Fiscal (t.o. 2011), se entiende que la obligación fiscal determinada es aquella que reviste el carácter de crédito fiscal, diferencias adeudas o la terminología equivalente empleada en el acto cuestionado”***.-----

----Leídas las distintas posiciones, se resuelve por mayoría, de acuerdo con lo consignado en el Capítulo II, Artículo 13 bis, segundo párrafo, de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de Apelación, fijar la siguiente doctrina legal: ***“A fin de tener por abierta la competencia del Tribunal Fiscal de Apelación en razón del monto en los términos del artículo 115 inc. b) del Código Fiscal -t.o. 2011-, deberá considerarse el monto de la obligación fiscal determinada, sin perjuicio de las diferencias que surjan a favor del Fisco,***

como consecuencia del procedimiento de determinación del gravamen practicado, conforme al Título XII del Código citado”.-----

