

Comentarios al régimen recursivo y la reforma de la ley de procedimiento tributario

Diez, Fernando J.

I. Introducción.— II. Esquema recursivo de la ley 11.683.— III. Reforma del artículo 76 de la ley 11.683.— IV. Comentarios a la reforma del artículo 76 de la ley 11.683.— V. Reforma de los artículos 77, 77.1, 78 y 78.1 de la ley 11.683.— VI. Comentarios a la reforma de los artículos 77, 77.1, 78 y 78.1 de la ley 11.683.

(*)

I. Introducción

El Poder Ejecutivo Nacional envió al Congreso Nacional un proyecto de Reforma Tributaria, que involucra la modificación de varias leyes impositivas —Impuesto a las Ganancias, al Valor Agregado, Internos, Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, entre otros— y también propone varios cambios a la ley de Procedimiento Tributario y al Régimen Penal Tributario.

Sin perjuicio del debate que con toda seguridad se abordará en el Congreso de la Nación en lo atinente al alcance y tenor de las cláusulas del proyecto, las cuales podrán sufrir cambios de diverso orden sustancial y formal, el objeto de este trabajo es acercar un breve esquema de los cambios propuestos [\(1\)](#) en el régimen recursivo previsto por la ley de procedimiento tributario.

II. Esquema recursivo de la ley 11.683

A continuación, se describen las normas jurídicas en materia de recursos administrativos y jurisdiccionales, que la ley 11.683 pone a disposición de los contribuyentes y demás sujetos pasivos:

i) Recursos contra las resoluciones administrativas que determinen los tributos y sus accesorios en forma cierta o presuntiva; o recaigan en materia de reclamos de repetición interpuestos de acuerdo al art. 81 de la ley 11.683 o que apliquen multas, ya sea de naturaleza formal o material, es decir para las sanciones previstas en los arts. 10, 38, 38.1, 39, 39.1, 39.2, 45, 46, 46.1. y 48 de la ley:

- Recurso de reconsideración ante el superior [inc. a), del art. 76]; o,
- Recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación [inc. b), del art. 76].

2) Recursos contra los actos administrativos que impongan la sanción de multa y clausura prevista en los arts. 40 y 40.1 de la ley 11.683 [\(2\)](#):

- Recurso de apelación administrativa (art. 77).
- Recurso de apelación judicial (art. 78).

3) Recursos contra los actos administrativos que impongan la sanción de decomiso de mercaderías, incorporada por la ley 26.044 como art. 40.2:

- Recurso de apelación administrativa (art. 77.1).
- Recurso de apelación judicial (art. 78.1).

4) Recursos contra los actos administrativos que no tengan previsto una vía específica en la ley 11.683: recurso de apelación ante el Director General (art. 74 del decreto reglamentario de la ley 11.683).

III. Reforma del artículo 76 de la ley 11.683

El art. 76 contempla el sistema recursivo que la ley 11.683 pone a disposición de los sujetos pasivos contra las resoluciones que: i) determinen de oficio los tributos y sus accesorios, tanto sobre base cierta como sobre base presunta; ii) impongan sanciones; iii) resuelvan reclamos por repetición de tributos abonados en forma espontánea o a requerimiento.

Los contribuyentes o responsables tienen la opción de impugnar el acto administrativo mediante la interposición del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación o del recurso de reconsideración. Ambas vías procesales son optativas y excluyentes, lo cual implica que, una vez escogida alguna de ellas por parte del contribuyente, e interpuesto el correspondiente remedio, queda vedada la posibilidad de impugnar luego el mismo acto administrativo por la vía procesal descartada, siempre y cuando la elegida originalmente sea procedente.

Por su parte el tercer párrafo del art. 76 establece una limitación respecto del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, en cuanto dispone que el mismo no será procedente en el caso de liquidaciones de anticipos y otros pagos a cuenta, sus actualizaciones e intereses, así como para liquidaciones de actualizaciones e intereses cuando simultáneamente no se discuta la procedencia del gravamen. Este párrafo, incorporado por la ley 23.871 (3), vino a receptar la doctrina jurisprudencial que excluía de la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación a aquellas cuestiones en las que el contribuyente sólo pretendía debatir una simple cuestión numérica o de liquidación.

En adición a lo expuesto, el art. 57 del decreto reglamentario de la ley 11.683 determina que, en tales casos, las liquidaciones de intereses resarcitorios y las actualizaciones sólo podrán recurrirse mediante la apelación ante el director general prevista en el art. 74 de esa reglamentación.

Respecto a esta limitación de la materia, dispuesta por el tercer párrafo, el proyecto de reforma establece lo siguiente:

Sustitúyese el tercer párrafo del art. 76 de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, por el siguiente:

"El recurso del inciso b) no será procedente respecto de:

"1. Las liquidaciones de anticipos y otros pagos a cuenta, sus actualizaciones e intereses.

"2. Las liquidaciones de actualizaciones e intereses cuando simultáneamente no se discuta la procedencia del gravamen.

"3. Los actos que declaran la caducidad de planes de facilidades de pago y/o las liquidaciones efectuadas como consecuencia de dicha caducidad.

"4. Los actos que declaran y disponen la exclusión del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes.

"5. Los actos mediante los cuales se intima la devolución de reintegros efectuados en

concepto de Impuesto al Valor Agregado por operaciones de exportación.

"6. Las intimaciones cursadas de conformidad con lo previsto en el artículo 14 de esta ley".

IV. Comentarios a la reforma del artículo 76 de la ley 11.683

Como se puede apreciar, el proyecto mantiene la limitación respecto de las liquidaciones de anticipos y otros pagos a cuenta, sus actualizaciones e intereses, así como de las liquidaciones de actualizaciones e intereses, cuando simultáneamente no se discuta la procedencia del gravamen.

La novedad es la incorporación de la limitación de la competencia del Tribunal Fiscal a cuatro supuestos que han tenido un amplio debate en la jurisprudencia y como seguidamente veremos en algunos se ha arribado a conclusiones contrarias a la modificación propuesta. Analizaremos brevemente cada supuesto por separado.

IV.1. Los actos que declaran la caducidad de planes de facilidades de pago y/o las liquidaciones efectuadas como consecuencia de dicha caducidad

La mayoría de las salas del tribunal se ha declarado incompetente para entender en aquellos recursos contra actos administrativos por los que se resuelve dar por decaídos o caducos regímenes de facilidades de pago.

Sin embargo, la Cámara del fuero ha abierto la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación para entender en resoluciones que decretan caducidades de los planes de pago, con sustento en que se trata de un supuesto que encuadra en la expresión "otro tipo de sanciones", contenida en el inc. b) del art. 159 [\(4\)](#).

IV.2. Los actos que declaran y disponen la exclusión del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes

Durante la vigencia de la ley 24.977 se discutió en la doctrina y la jurisprudencia la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación en casos de exclusión del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, con soluciones dispares en la jurisprudencia [\(5\)](#).

Con la sanción de la ley 26.565 [\(6\)](#), el nuevo régimen establece que la exclusión de los contribuyentes adheridos al mismo y su inscripción de oficio en el Régimen General podrá ser recurrida mediante la interposición del recurso de apelación por ante el director general previsto en el art. 74 del decreto reglamentario de la ley 11.683 —art. 26, inc. d), de la ley 26.565—. Sobre tales bases, el tribunal declaró su incompetencia frente a actos administrativos que excluyen al sujeto del monotributo [\(7\)](#).

IV.3. Los actos mediante los cuales se intima la devolución de reintegros efectuados en concepto de Impuesto al Valor Agregado por operaciones de exportación

Estos supuestos en los cuales el organismo recaudador objeta —ya sea a priori, o luego de haber pagado el reintegro o devolución— los créditos fiscales atribuibles a exportaciones (art. 43 de la ley 23.349), ha suscitado jurisprudencia encontrada.

El Tribunal Fiscal de la Nación, en pleno [\(8\)](#), resolvió fijar como doctrina que resulta incompetente para entender en los recursos de apelación en los que se reclaman sumas reintegradas pretendidamente en exceso a los responsables. Sin embargo, en este plenario aclaró que resultaba inconveniente fijar doctrina legal respecto de su competencia en

apelaciones contra actos del organismo recaudador por los que se rechazan solicitudes de devolución del impuesto al valor agregado por exportación, debido a la dificultad de establecer una definición legal genérica que abarque la diversidad de casos que pueden presentarse, cuyos distintos matices pueden llevar a decisiones diversas.

En cambio, la Cámara consideró que el tribunal era competente para entender en dicho tipo de actos, por cuanto aun cuando el Fisco no hubiera recurrido al procedimiento determinativo, éstos se comportan como una verdadera revisión administrativa del contenido material de la obligación tributaria declarada por el contribuyente [\(9\)](#).

En mi opinión, la resolución que impugna una devolución de crédito fiscal atribuible a exportaciones constituye un acto revisor de la obligación tributaria del sujeto pasivo frente al impuesto al valor agregado, en tanto aquélla está constituida no sólo por el crédito fiscal que se inserta o computa dentro de la declaración jurada del mencionado impuesto (como componente de la sustracción "débitos fiscales menos créditos fiscales") sino también por el crédito fiscal que —atribuido en forma física a operaciones de exportación— tiene un tratamiento especial de estímulo al que la ley le asigna, ficticiamente, el carácter de ingreso directo para posibilitar la devolución y por ende recurrible al Tribunal Fiscal de la Nación [\(10\)](#).

Recientemente, y compartiendo este criterio la Cámara Contencioso Administrativo Federal en Pleno determinó la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación en materia de reintegro de créditos fiscales por exportación, con fecha 26/06/2017. En la causa 22.886/2012 caratulada "Las 2 C SA (TF 25.214-I) c. DGI" fijó la siguiente doctrina legal: "es competente, en los términos del artículo 159 de la ley 11.683 el Tribunal Fiscal de la Nación para entender en la apelación deducida contra la denegación de reintegro en concepto de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, vinculado a operaciones de exportación e intimación al ingreso de aquellas sumas oportunamente compensadas o devueltas con más los intereses resarcitorios"[\(11\)](#).

IV.4. Las intimaciones cursadas de conformidad con lo previsto en el artículo 14 de esta ley

Numerosos fallos del Tribunal Fiscal de la Nación y de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal han abierto la competencia revisora jurisdiccional para cuestionar las intimaciones que encubren actos que trastocan la obligación tributaria [\(12\)](#).

Entiendo que la norma bajo análisis procura resolver cuestiones que suscitan controversia en la práctica y evitar así, la incertidumbre acerca de cuáles son los mecanismos previstos por la ley para recurrir este tipo de actos. Pero al hacerlo, se ha apartado en forma palmaria de los lineamientos jurisprudenciales que hemos citado precedentemente, por lo que la reforma propuesta merece, en este aspecto al menos, una revisión profunda de la Comisión Bicameral Especial.

Es evidente que la incorporación de estos supuestos de limitación al tercer párrafo del art. 76, sólo tiene por finalidad sustraerlos del efecto suspensivo del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal [\(13\)](#).

No son pocas —y son de relevancia a su vez— las consecuencias jurídicas de permitir o no la competencia del tribunal, en tanto el contribuyente tiene una vía completa de discusión plena y previa al pago, con las ventajas que representa el Tribunal Fiscal de la Nación como instancia

revisora con funciones jurisdiccionales.

Por ello, debe establecerse un principio o regla jurídica que defina, con base y criterio dogmático, lo que debe entenderse por determinación de tributos a los fines de la admisión de la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación. Deben desecharse rápidamente los criterios formales, debiendo prevalecer siempre la sustancia y naturaleza del acto, con prescindencia de la adopción o no por parte del organismo recaudador del procedimiento previsto en los arts. 17 y ss. de la ley 11.683, pues sabido es que el derecho procesal es instrumental y está al servicio del derecho sustantivo.

Ese principio o regla debe partir de la noción de "obligación tributaria" para armonizarla con aquellos actos de la administración que importen una alteración o reconstrucción de aquella declarada por el sujeto pasivo.

De esta forma, separamos a la obligación tributaria de lo que es su nota instrumental, o sea, la "declaración jurada", pues esta última está conformada no sólo por la obligación determinada sino por múltiples conceptos que están por fuera de ella, como los anticipos, retenciones, pagos a cuenta, etc. Esto último hace a la declaración jurada y al saldo a pagar —al modo de cancelarla— pero no a la obligación tributaria.

Y en ese sentido, sostenemos que por resoluciones que determinen tributos debe entenderse todo acto administrativo y/o acto de intimación emanado del organismo recaudador que instituya, modifique o revise, en forma directa o indirecta, una obligación tributaria. Ese acto debe alterar lo declarado por el sujeto pasivo dentro de su obligación tributaria (o reconstruir íntegramente aquella obligación cuando el sujeto no la declaró), esto es, los aspectos objetivos, temporales, espaciales o subjetivos del hecho, o de su base o alícuota (14). Debe existir una revisión del tributo y sus elementos tanto en la faz creativa (nacimiento y extensión del hecho imponible) como formativa (mensuración del hecho).

En relación al presupuesto de acto administrativo o intimación, debemos reiterar que es irrelevante si la resolución que determina el tributo ha sido dictada como consecuencia de un procedimiento de determinación de oficio en los términos de los arts. 17 y siguientes de la ley 11.683. Poco importa no haber seguido el cauce disciplinado en esas normas, dado que si la intimación —como ropaje formal empleado por el sujeto activo— encubre una verdadera revisión de la obligación tributaria, estaremos ante una decisión apelable por ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

De esta manera, un acto que afecta en forma directa o indirecta la obligación tributaria es tanto aquel que altera los componentes que conforman la obligación tributaria declarada (acto directo) como aquel acto previo que incide de modo esencial y determinante en su conformación futura (acto indirecto), deben abrir la competencia del Tribunal Fiscal.

No obstante considerar errada la incorporación de estos supuestos a la restricción de acceso al Tribunal, del precepto bajo análisis, se desprende que estos casos, en caso de ser impugnados por el contribuyente, o bien puedan serlo por el recurso del inc. a) o por el recurso de apelación al Director General (15).

Al respecto, cabe recordar que si la articulación del recurso de reconsideración contra un acto determinativo, suspende o no los efectos de éste, ha generado en doctrina un interesante

debate. Díaz Sieiro sostiene en forma tajante que este recurso no tiene efecto suspensivo [\(16\)](#). Corti afirma que el efecto suspensivo viene dado por lo dispuesto en el art. 79, que expresa que si en el término señalado en el art. 76 no se interpusiere alguno de los recursos autorizados, las resoluciones se tendrán por firmes [\(17\)](#).

En mi opinión, esta última postura es desacertada. En efecto, el art. 79 hace una distinción entre resoluciones firmes y resoluciones pasadas en autoridad de cosa juzgada. Con ello el legislador distingue la cosa juzgada formal o administrativa al aludir al concepto de resoluciones firmes, y a la cosa juzgada material, que aparece en los supuestos de sanciones y reclamaciones de repeticiones. De ningún modo supone atribuirle carácter suspensivo al recurso de reconsideración.

Por ello, si bien en la práctica la Administración le otorga un efecto suspensivo al no promover ejecución del acto administrativo impugnado, considero que el recurso de reconsideración no posee efecto suspensivo toda vez que la regla jurídica principal es la ejecutoriedad de los actos administrativos, a menos que exista una norma expresa que acuerde efecto suspensivo a la articulación del recurso [\(18\)](#).

Por eso sería conveniente que la nueva ley expresamente disponga el efecto suspensivo del recurso de reconsideración —inc. a)— concediéndole el mismo efecto que tiene el recurso previsto en el inc. b). Y en tal caso si la voluntad del legislador es que la impugnación de los actos incorporados por la reforma tenga efecto devolutivo, debería cambiar la fórmula utilizada y decirlo expresamente.

Finalmente, a fin de respetar el principio de legalidad se sugiere la incorporación en el articulado de la ley, del recurso de apelación al Director General, actualmente en el decreto reglamentario, unificando así todo el régimen recursivo.

V. Reforma de los artículos 77, 77.1, 78 y 78.1 de la ley 11.683

La ley 11.683 regula en los arts. 77 y 78 el procedimiento recursivo contra la pena conjunta de multa y clausura, de forma especial y autónoma con relación a las demás infracciones tributarias, por lo que, al igual que la fase de sustanciación, estas dos normas sólo rigen para los ilícitos tipificados en el art. 40, con desplazamiento de toda otra vía impugnativa [\(19\)](#).

El art. 77 consagra un recurso jurídico administrativo específico para las sanciones aplicadas por la comisión de las infracciones contempladas en el art. 40 de la ley 11.683. Este recurso de apelación fue incorporado a la misma por la ley 24.765 [\(20\)](#), resultando obligatoria su interposición a fin de agotar la vía administrativa y permitir el posterior acceso a la instancia judicial.

El art. 78 consagra la vía recursiva de naturaleza judicial con arreglo a la cual el presunto infractor del art. 40 de la ley 11.683 puede cuestionar la resolución administrativa confirmatoria de las sanciones de multa y clausura. La norma citada y el último párrafo del art. 77, disponen que el recurso será otorgado "en todos los casos con efecto devolutivo".

Por su parte, la ley 26.044 [\(21\)](#) incorporó al régimen infraccional tributario una nueva sanción consistente en el decomiso de las mercaderías. El art. 77.1 regula el recurso de apelación administrativa con el que cuenta el sujeto presunto infractor para cuestionar la sanción de decomiso. La separación de las normas en materias de recursos viene dada por

algunas diferencias en lo que hace a los plazos y la competencia.

En efecto, el acto administrativo que la aplique es recurrible en sede administrativa dentro de los tres (3) días hábiles administrativos, por apelación ante el Superior, quien resolverá en un plazo no superior a diez (10) días y en caso de urgencia el plazo se reducirá al de 48 horas.

El art. 78.1 regula la instancia recursiva judicial que sigue a la decisión recaída con motivo del recurso administrativo articulado. Con base en esta norma, el acto administrativo dictado por el Superior que confirme la sanción de decomiso es apelable por recurso judicial —con efecto suspensivo— ante los Juzgados en lo Penal Tributario de la Capital Federal y Juzgados Federales en el resto del territorio de la República Argentina.

Al respecto establece:

"Sustitúyese el artículo 77 de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, por el siguiente:

'Artículo 77.- Las sanciones de clausura y de suspensión de matrícula, licencia e inscripción en el respectivo registro, cuando proceda, serán recurribles dentro de los cinco (5) días por apelación administrativa ante los funcionarios superiores que designe la Administración Federal de Ingresos Públicos, quienes deberán expedirse en un plazo no mayor a diez (10) días.

'La resolución a que se refiere el párrafo anterior será recurrible por recurso de apelación, ante los juzgados en lo penal económico de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los juzgados federales del resto de la República.

'El escrito del recurso deberá ser interpuesto y fundado en sede administrativa, dentro de los cinco (5) días de notificada la resolución.

'Verificado el cumplimiento de los requisitos formales, dentro de las veinticuatro (24) horas de formulada la apelación, deberán elevarse las piezas pertinentes al juez competente con arreglo a las previsiones del Código Procesal Penal de la Nación, que será de aplicación subsidiaria, en tanto no se oponga a esta ley.

'La decisión del juez será apelable.

'Los recursos previstos en este artículo serán concedidos al sólo efecto suspensivo'.

"Sustitúyese el artículo 78 de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, por el siguiente:

'Artículo 78.- La resolución que disponga el decomiso de la mercadería sujeta a secuestro o interdicción, será recurrible dentro de los tres (3) días por apelación administrativa ante los funcionarios superiores que designe la Administración Federal de Ingresos Públicos, quienes deberán expedirse en un plazo no mayor a los diez (10) días. En caso de urgencia, dicho plazo se reducirá a cuarenta y ocho (48) horas de recibido el recurso de apelación. En su caso, la resolución que resuelva el recurso podrá ordenar al depositario de los bienes decomisados que los traslade al Ministerio de Desarrollo Social para satisfacer necesidades de bien público, conforme las reglamentaciones que al respecto se dicten.

'La resolución a que se refiere el párrafo anterior será recurrible por recurso de apelación ante los juzgados en lo penal económico de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los juzgados federales del resto de la República.

'El escrito del recurso deberá ser interpuesto y fundado en sede administrativa, dentro de los tres (3) días de notificada la resolución.

'Verificado el cumplimiento de los requisitos formales, dentro de las veinticuatro (24) horas de formulada la apelación, deberán elevarse las piezas pertinentes al juez competente con arreglo a las previsiones del Código Procesal Penal de la Nación que será de aplicación subsidiaria, en tanto no se oponga a esta ley.

'La decisión del juez será apelable.

'Los recursos a los que se refiere el presente artículo tendrán efecto suspensivo respecto del decomiso de la mercadería, con mantenimiento de la medida preventiva de secuestro o interdicción".

VI. Comentarios a la reforma de los artículos 77, 77.1, 78 y 78.1 de la ley 11.683

En primer lugar, cabe señalar que la propuesta de reforma unifica en un solo artículo el sistema recursivo administrativo y judicial contra las resoluciones que impongan la sanción de clausura (art. 77) y la de decomiso (art. 78).

En segundo término, importa precisar que se mantiene la separación de los sistemas recursivos en atención a las diferencias en que hace a los plazos (clausura, 5 días y decomiso, 3 días) y por el procedimiento propio de la sanción de decomiso.

El proyecto unifica la competencia. En ambos supuestos, para entender en el recurso de apelación judicial, serán los juzgados en lo penal económico de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los juzgados federales del resto de la República.

La reforma, con gran acierto y a diferencia de lo que había sucedido con la modificación incorporada por la ley 24.765, ha receptado la doctrina pacífica de nuestros tribunales (22) y ha consagrado el efecto suspensivo en todas las instancias recursivas que posee el contribuyente en materia de clausura (23): tanto el recurso de apelación judicial (primera instancia) como la apelación de la decisión del juez son apelables con efecto suspensivo. En materia de decomiso, la decisión del juez sigue la misma suerte.

La suspensión de los efectos del acto sancionatorio no sólo reposa en la garantía de revisión judicial suficiente sino en la propia naturaleza represiva de la sanción, por lo que no es dable anticipar su ejecución antes de que la misma haya quedado firme por decisión de un juez del órgano judicial.

Por ello, resulta loable el cambio incorporado por la reforma, es decir permitir que el recurso de apelación ante el órgano judicial (tanto primera como segunda instancia) sea concedido con efecto suspensivo por expresa disposición legal. De esta manera, se garantiza el debido proceso legal (el juicio previo y del juez natural), así como también la inviolabilidad de la defensa en juicio de que goza todo ciudadano por imperio del art. 18 de la CN.

Ahora bien, entiendo que si la idea de la reforma es despejar dudas en cuanto a los aspectos procesales de los recursos, evitar incertidumbre tal como el plazo que existe para articularlos, debió dejar sentado para ambos recursos judiciales que el plazo de apelación a la justicia debe computarse en días hábiles judiciales, cuestión esta que viene suscitado discrepancias interpretativas. Al entablarse el recurso en sede administrativa para su ulterior elevación

—mediante remisión de las actuaciones a la justicia competente— suele existir la confusión en cuanto a si el plazo legal se cuenta en días hábiles administrativos o judiciales.

En un viejo pronunciamiento, la sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico (24) señaló que, si bien el recurso de apelación previsto por el art. 78 de la ley 11.683 debe ser resuelto por el Poder Judicial, se interpone ante el organismo administrativo; por lo tanto, el plazo de cinco días para apelar que prescribe la citada norma, debe ser computado en días hábiles administrativos. Ese criterio es completamente errado.

En efecto, en lo que al cómputo de los plazos se refiere, conforme al primer párrafo del art. 4º de la ley 11.683, existe autonomía para cada ordenamiento procesal según donde se encuentre el sujeto que dirime la controversia. Por ello, y a tenor de la expresión "se relacione con" que adopta el art. 4º, el organismo que actúe como "mesa de entradas" de un trámite que debe sustanciarse ante otra sede u órgano (caso que plantea el art. 78) no puede modificar la naturaleza del plazo, el que se computará conforme al órgano en donde se sustancia —desarrolla— el trámite.

Por lo tanto, si bien la reforma establece que el recurso judicial de apelación contra la resolución confirmatoria de la sanción de clausura (o decomiso, en su caso), se debe presentar en sede administrativa, el plazo de cinco (5) días allí previsto se debe computar en días hábiles judiciales, por ser la justicia en lo penal económico o federal del interior del país, el órgano de sustanciación de ese recurso (25).

Es por ello, que a pesar de la claridad con la que el art. 4º dispone el cómputo de los días, en atención a la controversia planteada, razones de seguridad jurídica nos llevan a concluir que sería conveniente que la modificación propuesta deje expresamente establecido que el plazo para articular el recurso judicial, debe computarse en días hábiles judiciales.

(*) Abogado, Especialista en Derecho Tributario (UBA) — Socio de Estudio Diez Consultores Impositivos.

(1) Es importante señalar que toda reforma legal que se proponga, no puede desconocer la jurisprudencia y la doctrina que sobre determinados temas ya se ha logrado un consenso. Por lo tanto si la propuesta no es coherente con la doctrina jurisprudencial imperante la nueva norma en cuanto se encuentre en contra de los derechos constitucionales de los contribuyentes, será necesariamente cuestionada judicialmente.

(2) A diferencia de lo que sucede en las vías recursivas previstas en el art. 76, en los supuestos de sanción de multa y clausura como en el decomiso de mercaderías, el recurso de apelación administrativo es obligatorio para agotar la instancia administrativa. En consecuencia, una vez vencido el plazo señalado por la ley para su interposición, el contribuyente no podrá recurrir a la justicia ni interponer otra acción o recurso, pasando la sanción aplicada en autoridad de cosa juzgada material.

(3) Publicada en el Boletín Oficial el 31/10/1990.

(4) Actualmente, las salas 2ª y 5ª se pronuncian por la incompetencia del TFN (CNACAF, sala 5ª, "Gardien SRL", 31/08/2017) y las salas 1ª, 3ª y 4ª con un criterio más amplio, ordenan abrir la competencia (CNCAF, sala 4ª, 22/10/2015, "Molinero Harinero Carhué SA", La Ley Online: AR/JUR/44557/2015).

(5) TFN, sala A, 27/04/2006, "Sotura, Ricardo F.", IMP, 2006-15-1864, LA LEY Online: AR/JUR/1933/2006; TFN, sala B, 14/03/2005, "Budukiewicz, Rolando A.", LA LEY Online: AR/JUR/2467/2005; TFN, sala D, 04/12/2002, "Esteves, Carlos y Esteves", y CNCAF, sala 4ª, 19/02/2008, "Pereyra, Ricardo G.", LA LEY Online: AR/JUR/918/2008.

(6) Publicada en el Boletín Oficial el día 21/12/2009.

(7) TFN, sala A, 12/11/2012, "Scali, Teresa". En el mismo sentido: TFN, sala D, 25/04/2012, "Flores, Osvaldo F." y CNCAF, sala 4ª, 18/03/2014, "Cerecedo, Carlos M. F.I".

(8) TFN, en pleno, 20/09/2000, "Curtiembre Fontela y Cía. SACI", IMP, 2001-B-2021, La Ley Online: AR/JUR/4052/2000).

(9) CNCAF, sala 4ª, 19/04/2016, "Unitan SA c. DGI"; sala 5ª, 12/05/2002, "Curtiembre Fontela y Cía. SACI"; sala 5ª, 19/04/2012, "Curtiembre Becas SA"; sala 4ª, 01/12/2011, "Destipet SRL (TF 33.693- I) c. DGI". En igual sentido: CNCAF, sala 4ª, 28/08/2012, "La Nueva Esperanza SA (TF 33.932-I)"; sala 4ª, 13/09/2011, "Noble Argentina SA (TF 33.526-I)"; sala 4ª, 14/11/2013, "Cía. Agroindustrial La Oriental SA", y sala 4ª, 29/03/2012, "Refinería de Grasas Sudamericana SA (TF 30554- I)".

(10) DIEZ, Fernando J. — RUETTI, Germán J., "Procedimiento Tributario, Ley 11.683 comentada", Ed. La Ley, Buenos Aires, 2016, ps. 817 y ss.).

(11) TFN en pleno, "YUSIN SACIFIA" de fecha 20/09/2017, el Tribunal Fiscal acata la doctrina legal fijada por la Cámara, y se deja sin efecto lo decidido en el acuerdo plenario impositivo del 20 de septiembre de 2000, recaído en la causa "Curtiembre Fontela y Cía SAC".

(12) TFN, sala A, 14/09/2004, "Miguel Pascuzzi e Hijos SA", LA LEY Online: AR/JUR/2967/2004; TFN, sala A, 21/09/2009, "Bulonfer SRL", LA LEY Online: AR/JUR/61207/2009; TFN, sala B, 08/05/2007, "Julio César Romeo y Verde"; TFN, sala B, 11/11/2009, "Miguel Á. Mera", La Ley Online: AR/JUR/66944/2009; TFN, sala C, 14/05/2008, "Horacio A. Berges"; TFN, sala C, 13/09/2009, "Ese Gas SRL"; TFN, sala D, 25/08/2009, "Miguel Ángel Caride Poklepovich", y TFN, sala D, 09/11/2009, "Luis E. Vigué".

(13) El art. 167 de la ley 11.683, refleja esa suspensión y se erige de esta manera en la expresión de tutela jurisdiccional efectiva en materia tributaria.

(14) DIEZ, Fernando J. — RUETTI, Germán J., ob. cit., p. 811 y ss.

(15) Tal como expresamente lo dispone el art. 57 del decreto reglamentario, para los dos primeros supuestos. En ambos, supuestos el contribuyente tendría 15 días hábiles administrativos para articularlo.

(16) DÍAZ SIEIRO, Horacio D., "El proceso contencioso tributario", en GARCÍA BELSUNCE y otros, Tratado de tributación, Ed. Astrea, Buenos Aires, 2003, cap. XII, t. I, vol. 2, ps. 350 y ss.

(17) CORTI, Arístides — BLANCO, Beatriz — BUITRAGO, Ignacio — CALVO, Rubén — TESÓN, Miguel, "Procedimiento fiscal", Ed. Tesis, Buenos Aires, 1987, p. 289.

(18) DIEZ, Fernando J. — RUETTI, Germán J., ob. cit., p. 572 y ss.

(19) Tampoco rigen para la aplicación de la sanción de decomiso en tanto el legislador que

incorporó esta pena también reguló en forma separada su régimen recursivo.

(20) Con vigencia a partir del 22/01/1997.

(21) Publicada en el Boletín Oficial el 06/07/2005.

(22) Tal criterio encuentra sustento en la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos "Lapiduz, Enrique c. DGI s/ acción de amparo", 28/04/1998, Fallos: 321:1043, IMP, LVI-A-66, LA LEY Online: AR/JUR/105/1998 donde confirmó el fallo de la Cámara Federal de Rosario que había declarado inconstitucional los arts. 10 y 11 de la ley 24.765.

(23) Con la reforma, dejará de existir la sanción conjunta de multa y clausura, y el supuesto de darse alguna infracción al artículo 40 de la ley, el contribuyente podrá ser sancionado con una sanción de clausura de 2 a 6 días de extensión.

(24) CNPenal Econ., sala B, "Frigorífico La Octava SA" s/ amparo, 12/09/1999, DTE 242 Mayo/2000, p. 171.

(25) CFed. Gral. Roca, 16/11/1999, "Talmon, Omer E. s/ medida cautelar (ley 11.683)", LA LEY Online: AR/JUR/4584/1999, donde se señaló que: La naturaleza de los recursos no se define por el órgano ante el cual se presentan sino por el objeto que persiguen y por el funcionario o tribunal llamado a resolverlos, por ello se deben computar como días hábiles —para la interposición del recurso judicial previsto por el art. 78 de la ley 11.683— los previstos para los organismos judiciales (conf. art. 4º de la ley). En el mismo sentido, CNPenal Econ., sala A, 30/12/2003, "Arte en Piedras SRL".