

ALGUNAS NOTAS SOBRE EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO EN LA CIUDAD

Fabiana SCHAFRIK DE NUÑEZ

SUMARIO: I. Fuentes normativas del procedimiento en materia tributaria en el ámbito de la Ciudad.- II. De la impugnación de la determinación de oficio en sede de la Administración Tributaria

I. Fuentes normativas del procedimiento en materia tributaria en el ámbito de la Ciudad

Para comenzar el análisis de esta cuestión, partimos de considerar al acto de determinación de oficio como un acto administrativo ¹; su impugnación, en el ámbito de la Ciudad deberá seguir las reglas del Código Fiscal y las de la Ley de Procedimientos Administrativos local sólo en ausencia de una norma específica y en tanto no sean incompatibles con las del régimen del Código Fiscal (artículo 157 del Código Fiscal t.o. 2019).

En otras palabras, la norma transcripta prioriza el reconocimiento de la especialidad del procedimiento tributario, no obstante, la influencia del procedimiento administrativo general en aquellos puntos no previstos en el Código Fiscal.

Puntualmente, se ha hecho aplicación de esta regla en sede judicial al tiempo de hacerle extensivos los principios del procedimiento administrativo al ámbito del procedimiento tribu-

1 Sala I, in re “Club Mediterráneo”, sentencia del 8 de julio de 2003.

tario, lo que significó un enriquecimiento en la interpretación y resolución de los casos judiciales que se han promovido ².

II. De la impugnación de la determinación de oficio en sede de la Administración Tributaria

1. La resolución que inicia el procedimiento de determinación

Una vez finalizada la inspección, y detectadas que fueran por ésta diferencias en el ingreso del tributo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a favor del fisco y en el Impuesto de Sellos, cuando correspondiere, se dará inicio al procedimiento de determinación de oficio de la materia imponible si el contribuyente no conforma al momento de notificársele tales diferencias, los montos resultantes.

La determinación de oficio no procederá en los siguientes casos: si el contribuyente o responsable conformara las diferencias detectadas por la Administración tributaria (artículo 148, inciso 21, del C.F. t.o. 2019) y si al contribuyente o responsable le es declarada la quiebra, salvo que judicialmente se decida la continuación de la empresa y por hechos, acciones u omisiones posteriores a esa decisión (artículo 148, inciso 24, del C.F. t.o. 2019).

Cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sentado que el procedimiento de determinación de oficio es, cuando procede, el que mejor se adecua a satisfacer las reglas del debido proceso adjetivo ³.

2 Para una referencia acerca de cómo influyen en la práctica tributaria los principios y directrices contenidos en la Ley de Procedimientos Administrativos local, aun aquellos que revisten carácter implícito, remito a la lectura del artículo de mi autoría “La influencia del derecho administrativo en el acto de determinación de oficio. La jurisprudencia del fuero Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad”, publicado en Sup. Adm. 2010 (agosto), 282, cita online AR/DOC/5245/2010, Thomson Reuters.

3 Cám. Cont. Adm. y Trib. de la CABA, Sala II, 08/11/2006, “GC-BA c/Pixel S.R.L.”. Con similar alcance cabe mencionar, Cám. Cont. Adm.

El artículo 148 del Código Fiscal (t.o. 2019) establece las pautas a las que debe ceñirse la resolución que **inicia el procedimiento** de determinación de oficio.

Ésta, es dictada por el Director General, debe estar fundada en derecho, contener una síntesis razonada de los hechos, las impugnaciones o cargos formulados al contribuyente y el acto u omisión imputados como infracción (inciso 3, artículo 148).

Además ha de instruir el sumario conexo (inciso 2, artículo 148).

De esta resolución se debe otorgar una **vista** al contribuyente, quien tiene un plazo de quince días para presentar su descargo (inciso 4, artículo 148). La norma dispone que en este plazo el contribuyente debe ofrecer y producir las pruebas que hicieran a su derecho.

La interpretación literal de esta norma trae ínsita una contradicción. No puede en un mismo acto ofrecerse y producirse prueba. Esta norma debe interpretarse sin perder de vista lo dispuesto en el inciso 10 del artículo 148 que señala que la Dirección General de Rentas “debe decidir mediante acto fundado e irrecurrible sobre las pruebas cuya producción re-

y Trib. de la CABA, Sala I, 21/09/2005, “GCBA c/La Montovana”; Sala I, 07/11/2005, “GCBA c/Orlando Néstor” y Sala II, 07/11/2005, “GCBA c/Gran Ferrari S.A”. Ello sin perjuicio de lo resuelto por el Superior Tribunal de Justicia local en autos “Inversora Dock Sud S.A. s/ejecución fiscal-ingresos brutos s/recurso de apelación ordinario concedido”, el 6 de noviembre de 2006. Asimismo, puede verse lo resuelto por dicho tribunal en la causa “Diversas Explotaciones Rurales SA s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en ‘GCBA c/Diversas Explotaciones Rurales SA s/ejecución fiscal’”, sentencia de fecha 20/11/2006 y lo establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en *Fallos*, 298:626, 316:2764 y, más recientemente, 333:1268. En este último precedente, caratulado: “Recurso de hecho deducido por la demandada en la causa Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/Diversas Explotaciones Rurales S.A.”, la Corte contempló, para dejar sin efecto la sentencia dictada por el STJ CABA, que “[e]n el caso no puede soslayarse que el contribuyente presentó las declaraciones juradas correspondientes a los ejercicios fiscales reclamados, que no fueron impugnadas, por montos inferiores a los que se pretende ejecutar”.

quiera el contribuyente” y los sucesivos incisos que hablan específicamente de la producción de los distintos medios probatorios. Sobre este punto, en la causa “Plan Ovalo” el juez Horacio CORTI manifestó “la resolución que concede la vista otorga quince días para que el contribuyente presente su descargo, ofrezca y, asimismo produzca las pruebas que hagan a su derecho (inc. 4). Sin embargo, de la lectura de otros incisos de ese artículo (cfr. incs. 9, 10, 12 y 13, art. 107, CF 1999) y por cuestiones que hacen a la lógica propia del procedimiento se desprende que debe existir un acto específico que resuelva la pertinencia de las pruebas ofrecidas por el contribuyente (así como lo dispone expresamente la LPA, cfr. arts. 66 y 67). Aquí ya se advierte un primer problema en la redacción de la ley fiscal, pues no puede admitirse la fijación de un único plazo para ofrecer y producir prueba. De tal forma, al contestar la vista, el contribuyente tiene la oportunidad de ofrecer prueba, cuya admisibilidad debe ser expresamente analizada por la Administración (para denegarla o concederla), acto a partir del cual, si se ha admitido prueba, debe fijarse un plazo para producirla. En ese contexto es donde debe interpretarse el inc. 16, que sólo importa establecer un plazo específico y acotado para la producción de la prueba, plazo que comienza a transcurrir desde la resolución que dispone su admisibilidad y no, claro está, desde la notificación del acto que resuelve iniciar el procedimiento y conferir la vista al contribuyente”⁴.

Además, tratándose de la iniciación del procedimiento de determinación de oficio, el traslado de la resolución debe estar acompañado de las liquidaciones cuyo pago se reclama, en las que deben incluirse: a) el importe de los ingresos brutos obtenidos, b) las deducciones, c) las alícuotas que resulten aplicables y d) el importe en concepto de impuesto. Todo ello discriminado por ejercicio fiscal y anticipo, y entre lo declarado y

4 “Plan Ovalo S.A. de Ahorro para fines determinados c/Dirección General de Rentas (Res. 3700/DGR/2000) s/recurso de apelación judicial c/ decisiones DGR” (Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, 11/06/04).

pagado por el contribuyente, lo verificado por la inspección y la diferencia final a abonar (inciso 8, artículo 148).

El artículo 155 del C.F. establece que el plazo para la interposición de la contestación de vistas, descargos y recursos administrativos tiene carácter perentorio e improrrogable. No así la etapa de producción de prueba, que puede ser prorrogada (ver incisos 9 y 16 del artículo 148 del C.F.).

Entonces, luego de producido el descargo, resulta necesario, por expreso mandato legal, que la Administración se expida respecto de las pruebas que considere idóneas mediante el dictado de un acto fundado e irrecurrible (artículo 148 C.F. inciso 10) a partir del que comienza a transcurrir el plazo previsto para su producción.

Desde el punto de vista del contribuyente, el ofrecimiento oportuno de prueba en el momento que la norma lo requiere es *esencial*, en tanto permite a la Administración revisar el accionar de éste, en aras de una correcta determinación de la obligación tributaria. En este estadio, incluso podría evitar una contienda judicial innecesaria.

Sin embargo, no siempre se produce prueba en sede de la Administración tributaria. En algún momento integrantes de la Cámara en lo Contencioso Administrativo y Tributario local rechazaron, en sus votos, la invocación que hizo la Administración tributaria de la aplicación a un caso de la *teoría de la subsanación*. En el caso “Volkswagen” ⁵, la Sala II del fuero en su integración original consideró, por mayoría, inaplicable la teoría de la subsanación, ello por cuanto la prueba pericial solicitada por el contribuyente, como se desarrolló al tratar el fondo en esa instancia judicial, era fundamental para decidir la cuestión; sin embargo, el Tribunal Superior de Justicia se expidió en favor de dicha teoría al intervenir en la apelación

5 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala II, “Volkswagen Argentina S.A. c/GCBA -Dirección General de Rentas- (Resolución 387 -DGR-2000) s/ recurso de apelación judicial c/decisiones de DGR”, 22 de julio de 2008.

de lo posteriormente resuelto por la Cámara -Sala I como sala interviniente- en fecha 10/8/2011 ⁶.

En otro orden de ideas, la jurisprudencia del fuero ha aceptado que se produzca en sede judicial prueba no ofrecida oportunamente en sede del fisco local, con fundamento en el principio de amplitud probatoria ⁷. Cabe destacar que la normativa a nivel local no contiene una regla, como la existente a nivel federal, que en principio impida la producción, en sede del Tribunal Fiscal de la Nación, de la prueba no ofrecida oportunamente en sede de la Administración (artículo 166 de la ley 11.683), aunque en dicho ámbito esa norma no se aplique ⁸.

6 TSJCABA *in re* “Volkswagen Argentina SA c/GCBA-Dirección General de Rentas (resolución 387-DGR-2000) s/recurso de apelación judicial c/decisiones de DGR” Expte. n° 6517/09, sentencia del 10 de agosto de 2011.

7 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, “Kronenberg José Fabián c/GCBA s/impugnación actos administrativos”, 2/4/02 y voto del Dr. Horacio CORTI en autos “Plan Ovalo” ya citado en nota al pie n°4. Un voto que ocasionó preocupación en este punto fue el de la Dra. Ana María CONDE los autos “Volkswagen Argentina S.A C/GCBA s/Impugnación de Acto Administrativo” Expediente N°: 9892/2013 sentencia del 8 de abril de 2015, donde señaló “la demostración de la diferencias en la conformación de la base imponible según se aplique un sistema u otros (base cierta o presunta), constituye un intento tardío e (consecuentemente) improcedente del recurrente de reabrir el debate sustanciado en sede administrativa y aportar nuevos elementos que allí no fueron tenidos en cuenta, cuando el objeto del presente proceso versa sobre la validez de los actos administrativos impugnados, lo que requiere analizar si existieron o no vicios nulificantes al momento de ser dictados”.

8 Al respecto puede consultarse Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, “Aconquija Televisora Digital”, sentencia del 11 de mayo de 2005, donde se dijo que: **a)** “La oposición formulada por el Fisco nacional a la producción de medidas probatorias ofrecidas por la recurrente en esta instancia, sustentada en la falta de ofrecimiento en la etapa prevista en el art. 17, ley 11.683 (t.o. en 1998), no soporta, siquiera, una mera interpretación literal de la norma del art. 166 del mismo cuerpo legal. Ello, toda vez que, encontrándose en discusión en estos autos, además de un ajuste en un impuesto, una multa aplicada en los términos de los ilícitos materiales previstos en la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modifs.), tal circunstancia, por sí sola, habilita al

Atendiendo al principio procesal de congruencia, el contribuyente deberá plantear en sede de la Administración los hechos en que sustancialmente versará su demanda judicial (artículo 6º del Código Contencioso Administrativo y Tributario). Una aplicación del principio de congruencia en nuestra materia podría ser que los períodos sobre los que versa la defensa en sede administrativa deben ser los mismos, que luego se debatan en sede judicial o, que el contenido del ajuste haya sido cuestionado previamente en esa sede.

Cabe advertir que en esta etapa del procedimiento resulta plenamente aplicable el principio del informalismo ⁹, el que debe entenderse en favor del administrado. Al respecto, no hay que perder de vista que el contribuyente no es una contra-

ofrecimiento de probanzas en esta instancia atento a la directa vinculación entre sendos aspectos. Ello a tenor de la letra misma del art. 166 de dicho cuerpo legal, exceptúa de la limitación de prueba en materia de sanciones”; **b)** “Este vocal instructor no puede dejar de manifestar su opinión adversa a la validez constitucional de la reforma introducida por la ley 25.239. Ella se opone al principio constitucional del derecho de defensa (art. 18, CN) y del debido proceso, recogido en el plano constitucional por el Pacto de San José de Costa Rica (art. 8º). Si bien la restricción jurisdiccional impuesta por el art. 185, ley 11.683, impide un pronunciamiento en tal sentido, es el mismo precepto que habilita a este tribunal -de juzgarla conducente- a adecuar la producción de la prueba ofrecida, en ejercicio de las facultades instructoras que le son propias (art. 164, ley 11.683). En esta inteligencia, cabe hacer lugar a la producción de la prueba ofrecida por el recurrente en los términos del art. 164, ley 11.683”. Al respecto, corresponde advertir que la última **reforma de la ley n° 11.683 -ley n° 27430 (B.O. 29/12/2017)- no modificó el texto de este artículo por lo que cabría considerar que el criterio jurisprudencial que ha venido sosteniendo el tribunal debería mantenerse.**

9 Aunque este principio de informalismo no resulte aplicable a los plazos para impugnar ni al principio de congruencia. Sobre el desarrollo de este principio se aconseja la lectura de COMADIRA, Julio Rodolfo y MONTI, Laura (colab.), *Procedimientos Administrativos. Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, Anotada y Comentada*, Tomo I, p. 58 y ss. Buenos Aires, La Ley, 2002.

parte de la Administración, sino que debe ser tratado como un verdadero *colaborador* del fisco en esta etapa.

En esta etapa del procedimiento, el contribuyente o responsable puede defenderse sin representación letrada; aunque cabe advertir que una defectuosa defensa en sede administrativa, puede perjudicar posteriormente su defensa en sede judicial. Máxime, en lo que tiene que ver con el ya referido principio de congruencia.

Aunque pueda resultar una obviedad, no puede dejar de señalarse que la actividad que lleva adelante la Administración tributaria para indagar la realidad de los hechos no resulta una actividad discrecional, sino reglada ¹⁰, debiendo primar la buena fe como criterio rector tanto para el contribuyente como para el fisco.

De todos modos, debe recordarse que el objetivo que debe perseguir en todo momento la Administración tributaria es la consecución de la *verdad material*, principio del cual resulta que la carga procesal de verificar los hechos que resulten necesarios para la correcta resolución de los casos sometidos a su análisis recae sobre la propia Administración, por lo que si la decisión administrativa de que se trate no se ajusta a los hechos reales, el acto se encontrará viciado ¹¹. En el ámbito nacional, este principio, característico del Derecho Público, es un mandato que expresamente le asigna la ley 11.683 al Tribunal Fiscal de la Nación (artículo 164 ley 11683).

Continuando con el análisis, el Código Fiscal exige en el artículo 148 inc. 25 del C.F. t.o. 2019 que antes del dictado

10 Cám. Cont. Adm. y Trib. Sala I, “Plan Ovalo S.A. de Ahorro para fines determinados c/Dirección General de Rentas (Res. 3700/DGR/2000) s/ recurso de apelación judicial c/decisiones de DGR”, en especial los Considerandos IX del voto del Dr. CENTANARO y VII del Dr. HORACIO CORTI en el mencionado fallo. En ese sentido ver también “Ford Argentina SA c/GCBA s/impugnación de actos administrativos” EXP 6882/0, 14/04/15.

11 GORDILLO, Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo*, Ed. Fundación de Derecho Administrativo, 4ª ed., Bs. As., 1999, Tº IV, Cap. VII, pág. VII-2.

de la resolución determinativa y en los casos en que deban resolverse cuestiones de índole estrictamente tributaria tanto de carácter particular como general, corresponde la emisión de un informe técnico-jurídico que le corresponderá a la Dirección Técnica Tributaria de la Dirección General de Rentas.

Por otro lado, la norma citada también hace obligatoria la intervención de la Procuración General de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires -artículo 134 de la Constitución de la CABA- en los términos de la Ley de Procedimientos Administrativos de la Ciudad. Esto implica que previo a la decisión del recurso jerárquico interpuesto contra el acto determinativo, se requerirá el dictamen pertinente de la Procuración General (art. 111 LPA).

En el procedimiento administrativo la falta de cumplimiento de este requisito viciaría el acto de nulidad absoluta ¹², de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7° inciso d) de la LPA, que consagra como condición esencial de validez del acto administrativo el dictamen jurídico previo cuando el acto pudiera afectar derechos subjetivos o intereses legítimos según los términos de la ley.

Sin embargo, el Tribunal Superior de Justicia en la causa “Volkswagen” entendió que el dictamen de la Dirección Técnica Tributaria de la Dirección General de Rentas previo a resolverse un recurso de reconsideración, subsanó la irregularidad del procedimiento respecto de la ausencia de dictamen jurídico anterior a la resolución determinativa del tributo contra la que se interpuso dicho recurso ¹³.

12 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala II, “Volkswagen Argentina S.A. c/GCBA -Dirección General de Rentas- (Resolución 387 -DGR-2000) s/ recurso de apelación judicial c/decisiones de DGR”, 22/07/08 (de los votos de los magistrados RUSSO y DANIELE), sentencia que fuera revocada posteriormente por el fallo del Tribunal Superior de Justicia el 10/8/2011.

13 Al respecto ver considerando 4 -más específicamente 4.3- del voto de la Dra. Ana María CONDE jueza de trámite en los autos “Volkswagen Argentina SA c/GCBA -Dirección General de Rentas (resolución 387-

Sobre las consecuencias de la falta de emisión de dictamen jurídico, la jueza Ana María CONDE sostuvo en la causa ya citada en el párrafo anterior que “no obstante el carácter ‘esencial’ que reviste el requisito del dictamen jurídico previo, su ausencia o indebido cumplimiento no acarrea ineludiblemente la nulidad absoluta e insanable de los actos administrativos que se dicten posteriormente (conf. HUTCHINSON, Tomás, ‘Régimen de Procedimientos Administrativos revisado, ordenado y comentado’, 6ª ed. act. y ampl., comentario al art. 7, pág. 88, Ed. Astrea, Bs.As., 2002; CASSAGNE, Juan Carlos, ‘Derecho Administrativo’, tomo II, 5ª ed.act., pág. 202, Ed. Abeledo-Perrot, Bs.As., 1996). Dicha nulidad solamente podrá ser declarada cuando la ausencia del dictamen previo afectó en forma cierta, concreta e irreparable la garantía al debido proceso del particular”.

Respecto de su contenido, para poder ser considerado dictamen jurídico, la jueza precisó que éste deberá contener “un análisis de los hechos y la controversia planteada, conforme las pretensiones estatales y las defensas interpuestas por el contribuyente, a la luz de las normas y principios jurídicos aplicables” ¹⁴.

DGR-2000) s/recurso de apelación judicial c/decisiones de DGR” Expte. n° 6517/09, sentencia del 10 de agosto de 2011.

14 Cabe precisar que en la causa referida, el Gobierno de la Ciudad justificó la falta de este requisito argumentando que previo a la emisión de la resolución 4216/DGR/1999 se había confeccionado un informe técnico acompañado en el expte. admin. Sin embargo, la jueza de trámite resaltó que la referida “nota” de la Dirección Técnica Tributaria de la Dirección General de Rentas dirigida al Sr. Interventor de la Dirección General de Rentas, la que disponía que “(S)e acompaña proyecto de Resolución determinando de oficio la materia imponible al contribuyente de referencia, y aplicando multa por infracción a los deberes fiscales de orden material” no satisfacía la exigencia de la emisión de un dictamen jurídico, previo a la emisión del acto administrativo de contenido tributario, por no contener las características que, a posterior, enumeró en su voto.

2. La determinación de oficio y el impuesto de sellos

En la actualidad el artículo 496 del Código Fiscal (t.o. 2019) en materia de impuesto de sellos dispone: “cuando en el marco de las facultades de verificación se constatare incumplimientos a lo prescripto en el presente Título, se emitirá, previa intimación administrativa, la boleta de deuda por el impuesto no ingresado, el que tendrá carácter de título ejecutivo. Cuando la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos considere necesario a fin de determinar la obligación tributaria, iniciar un proceso de determinación de oficio, se aplicará en lo que corresponda el procedimiento establecido en el artículo 146 del presente Código”.

No parece apropiado que el derecho de defensa del contribuyente quede librado a la discrecionalidad administrativa. El ejercicio de la opción debería realizarse dependiendo de la complejidad de la situación planteada y en ese esquema, debería escucharse al contribuyente.

Esta última postura fue la asumida por la Sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributaria de la Ciudad de Buenos Aires en la causa “YPF”¹⁵.

Allí se señaló que la potestad del fisco local de emitir la boleta de deuda sin recurrir al procedimiento determinativo no debe ser interpretada con un alcance discrecional, sino que resulta necesario que se cumplan ciertos requisitos que permitan a la Administración evidenciar de forma indubitada la exigibilidad del impuesto reclamado.

3. La vía recursiva y los actos administrativos de alcance individual

Los artículos 153 y 154 del Código Fiscal prevén el procedimiento recursivo a seguir contra los actos administrativos que dicte la Administración tributaria, cuando determine de oficio el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y sellos; imponga

¹⁵ Sala I CCAyT *in re* “GCBA c/YPF s/Ejecución Fiscal”, Expte. N°: B 52593-2014/0, sentencia del 23 de marzo de 2017.

sanciones respecto de cualquier tributo; decida reclamos de repetición o de compensación; *establezca puntualmente nuevos avalúos de inmuebles y las providencias resolutivas que emita haciendo suyos, convalidándolos, o dictámenes técnico tributarios* ¹⁶.

Los recursos que pueden interponer los contribuyentes son el recurso de reconsideración y el recurso jerárquico. Estos recursos, característicos del procedimiento administrativo, presentan algunas particularidades al ser aplicados al ámbito tributario local.

Recordamos también en este punto que, tal como lo indica el artículo 157 del C.F., las normas y términos específicos contenidos en dicho Código tienen preeminencia con respecto a los de la Ley de Procedimientos Administrativos.

En primer lugar, cabe aclarar que la interposición de cualquiera de estos recursos tiene efecto suspensivo sobre la intimación de pago contenida en el acto administrativo recurrido. Este criterio, es conteste con lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley de Procedimientos Administrativos que dispone que la interposición de recursos no suspende la ejecución y efectos de los actos administrativos, salvo que la norma expresamente disponga lo contrario. El Código Fiscal expresamente prevé tal excepción.

Una diferencia que se observa respecto de la LPA ¹⁷, es el plazo para la interposición del recurso de reconsideración que en el caso del Código Fiscal es de 15 días.

16 Se ha destacado en itálica la última modificación al C.F. a partir del año 2005. La redacción plantea como interrogante si se perseguirá la impugnación de otros actos que no resulten actos administrativos.

17 El artículo 103, prevé: “Podrá interponerse recurso de reconsideración contra todo acto administrativo definitivo o que impida totalmente la tramitación del reclamo o pretensión del administrado y contra los interlocutorios o de mero trámite que lesionen un derecho subjetivo o un interés legítimo. Deberá interponerse dentro de los diez (10) días de notificado el acto ante el mismo órgano que lo dictó, el cual será competente para resolver lo que corresponda conforme a lo dispuesto por el artículo 101”.

Algunas cuestiones no han sido normadas por el Código Fiscal, tales como el plazo con el que cuenta la Administración tributaria para resolver los recursos que se interponen en su sede. Este plazo sí está regulado por la L.P.A. en los artículos 105 y 110 y no habría óbice para la aplicación de la regla de la LPA.

Tampoco se ha previsto, dentro de las normas del C.F., el plazo de gracia para la presentación de escritos. En este caso, se considera válida la presentación del escrito, en la oficina que corresponda, el día hábil inmediato posterior al del vencimiento de su presentación, dentro de las dos primeras horas del horario de atención de la oficina (artículo 45 LPA). Ante el silencio de la normativa específica, se considera aplicable esta regla del procedimiento administrativo ¹⁸ al procedimiento tributario.

Un interrogante que surge del análisis del cuerpo normativo local es si la interposición del recurso de reconsideración lleva implícito el recurso jerárquico. El artículo 154 del C.F., que trata lo relativo al recurso jerárquico, señala que al momento de interponerlo debe fundárselo. En tanto, el artículo 108 de la LPA dispone que en el supuesto en que se hubiera deducido previamente el recurso de reconsideración, no será necesario fundar nuevamente el recurso jerárquico, salvo la posibilidad de ampliar o mejorar sus fundamentos dentro de los cinco días de recibidas las actuaciones por el superior. Este juego normativo, sumado a la exigencia del artículo 154 del C.F. sobre la obligatoriedad de la interposición del recurso jerárquico para agotar la vía, permite concluir que en el procedimiento tributario no puede asumirse que el recurso de reconsideración lleve implícito al jerárquico ¹⁹.

18 Fiscalía Cont. Adm. y Trib. N° 2, “Olce Consultores S.R.L. c/GCBA s/impugnación de actos administrativos” (abril de 2009).

19 Fiscalía Cont. Adm. y Trib. N° 1, “Cresbel S.A. c/GCBA s/impugnación de actos administrativos” (agosto de 2008) y Fiscalía Cont. Adm. y

Por otra parte, la norma fiscal no prevé la consecuencia de la falta de mención en la notificación que practique la Administración tributaria de los recursos con los que cuenta el contribuyente para obtener el agotamiento de la vía o que la vía ya se ha agotado ²⁰. Nuestra jurisprudencia ha considerado aplicable lo dispuesto en el artículo 60 de la LPA que fulmina de nulidad la falta de mención de tales circunstancias.

Trib. N° 2, “Olce Consultores S.R.L. c/GCBA s/impugnación de actos administrativos” (abril de 2009).

20 El artículo 148, inciso 22 del C.F., establece, en su segundo párrafo, lo siguiente: “Con la notificación de la resolución se concede vista de las actuaciones, por el término de quince (15) días, debiéndose indicar los recursos que pueden interponerse y en su caso el agotamiento de la instancia administrativa”.

En el precedente “Olce” (TSJ Expte. 7428/10, resolución del 20/4/11) el Tribunal Superior de Justicia se abocó al examen del recurso de queja que dedujo el GCBA contra la sentencia de la Cámara que consideró habilitada la instancia en atención a la nulidad de la notificación que comunicó el rechazo del recurso de reconsideración incoado por el contribuyente en sede administrativa. En el caso, el Dr. LOZANO sostuvo que “...no es dudoso que la consecuencia directa de estimar que la notificación de la resolución 4188-DGR-2002 resulta inválida es privar de efectos a la diligencia mencionada. Ello, a su vez, tiene aptitud para anular el acto que rechazó el recuso jerárquico del contribuyente por extemporáneo pero, en cambio, es insuficiente para sostener que mediante ese rechazo la Administración se expidió en relación con los planteos allí formulados, a los fines de considerar agotada la vía previa ... por la normativa estimada aplicable (arts. 114, 115 y 118 CF y arts. 3ss y cc del CCAyT), las potestades encomendadas al Poder Ejecutivo no han quedado ejercidas de modo final, por tanto, **no sería posible estimar que la instancia judicial está habilitada pues no ha quedado agotada la vía administrativa previa**. A este respecto, el *a quo* tampoco ha dado ninguna explicación que pudiera conducir a sostener que estimó aplicable el principio del ritualismo inútil (art. 5 del CCAyT)”. Así las cosas, el magistrado de trámite ordenó devolver las actuaciones a la DGR a efectos de que la Administración se pronuncie respecto de las cuestiones introducidas en el recurso jerárquico que en su momento había sido considerado extemporáneo. Considero lo más correcto hubiera sido ordenar a la Administración tributaria que efectúe una nueva notificación anulando lo actuado. Éste fue el sentido que sostuvo el TSJ en la causa “Nación AFJP” (Expediente 2096/03, sentencia del 4 de junio de 2003).

Finalmente, cabe aclarar que la falta de notificación en el plazo de 5 días no acarrea su nulidad conforme lo prevé el citado artículo 60 de la Ley de Procedimientos Administrativos.

a) Recurso de reconsideración

Su interposición es opcional ya que el contribuyente puede interponer directamente el recurso jerárquico o dejar firme el acto.

De articularse, debe hacérselo dentro de los quince días de notificada la resolución que determina de oficio la materia imponible, impone sanciones o resuelve un reclamo por repetición o compensación ²¹.

Tal como lo había adelantado, la norma no establece el plazo que tiene el Director General para resolverlo, razón por la que resulta aplicable el artículo 105 de la LPA en cuanto otorga un plazo de treinta días a la autoridad que dictó el acto administrativo para que resuelva la cuestión. De todos modos, dado el efecto suspensivo que la interposición del remedio tiene sobre la intimación de pago, no se dan aquí los problemas que el ciudadano tiene ante el carácter ejecutorio que ostenta la generalidad de los actos administrativos. El único problema que puede advertirse es que los intereses resarcitorios seguirán devengándose (conforme lo dispuesto por el artículo 77, tercer párrafo del Código Fiscal).

El efecto suspensivo se pierde si dentro de los quince días de resuelto el recurso de reconsideración por el Director General no se articula el recurso jerárquico. A partir de allí, quedará firme el acto y la Administración tributaria estará en condiciones de librar la boleta de deuda para el inicio del proceso de ejecución fiscal de verificarse el incumplimiento del sujeto en el ingreso de los montos adeudados en el plazo señalado.

21 El artículo 103 de la LPA dispone que el recurso de reconsideración se interpone dentro de los diez días de notificado el acto administrativo.

En mi criterio, al contribuyente o responsable sólo le restaría, en ese caso, pagar lo adeudado y repetir dentro del plazo de prescripción. Sin embargo en este punto cabe prestar atención a la jurisprudencia que gestó el TSJ a partir del precedente “Bank Boston” ²².

b) Recurso jerárquico

El recurso jerárquico se presenta ante la Dirección General y es sustanciado por el Administrador Gubernamental de Ingresos Públicos quien, como autoridad máxima de ese organismo, está llamado a resolverlo ²³. Este recurso agota la vía administrativa.

Tal como he referido precedentemente, no resulta necesario haber interpuesto en forma previa el recurso de reconsideración para la articulación del recurso jerárquico. En este supuesto, el plazo para su presentación -también perentorio- será el mismo que el previsto para interponer el de reconsideración: quince días hábiles administrativos.

El acto administrativo que emita en consecuencia el Administrador Gubernamental de Ingresos Públicos da por concluida la vía administrativa. El artículo 154 del Código Fiscal señala que esta circunstancia debe constar en forma expresa en la notificación. Caso contrario, entendemos que la notificación así practicada será nula.

4. Los actos administrativos de alcance general y su impugnación

Tal como acontece en el nivel nacional, el Administrador Gubernamental de Ingresos Públicos tiene asignadas facultades reglamentarias e interpretativas.

En efecto, el artículo 3º inciso 15 del Código Fiscal establece que el Administrador Gubernamental de Ingresos Públicos

²² TSJCABA “Bank Boston NA c/GCBA s/repetición s/recurso de apelación ordinario concedido” Expte. 9989/13 resolución del 23/12/15.

²³ Artículo 153 del C.F. t.o. 2019.

está facultado para el dictado de normas generales obligatorias para los responsables y terceros en las materias en que las leyes autorizan a la Administración Gubernamental a reglamentar la situación de aquéllos frente a la administración tributaria ²⁴.

Por otra parte, el artículo 3° inciso 14 (con la modificación introducida por la ley 2997) del Código Fiscal dispone que el Administrador Gubernamental de Ingresos Públicos tendrá la función de interpretar -con carácter general- las disposiciones de la citada ley y de las normas legales que establecen o rigen la percepción de los gravámenes a su cargo, cuando así lo estime conveniente o lo soliciten los contribuyentes o los responsables, siempre que el pronunciamiento a dictarse ofrezca interés general.

Se observa que para ninguno de estos supuestos se han previsto en forma diáfana los remedios procedimentales a los que podrá acudir el contribuyente en el supuesto de considerar que estos actos entren en colisión con sus derechos.

En efecto, en lo que respecta a las resoluciones dictadas en ejercicio de sus facultades reglamentarias, la norma no prevé su modo de impugnación.

Sin embargo, el derecho de defensa cuenta con protección constitucional, por lo que no se puede negar la existencia del derecho a ser oído.

La falta de previsión normativa de una vía de impugnación específica lleva a la aplicación de las reglas que la LPA prevé para la impugnación de reglamentos. En este plexo normativo es principio del procedimiento administrativo el derecho de los ciudadanos al debido proceso adjetivo (v. artículo 22 LPA, apartado F). Demás está decir que sería deseable que exista claridad normativa cuando lo que está en juego es el derecho de defensa de los contribuyentes.

²⁴ Esta norma ha sido adaptada a lo dispuesto por el artículo 15 de la ley 2603.

Ante el silencio normativo, tengo para mí que deberá acudir al remedio previsto por la LPA (artículo 102) para la impugnación de actos de alcance general.

Con respecto a las resoluciones interpretativas, el artículo 3º inciso 14 del Código Fiscal prevé que las interpretaciones podrán ser apeladas ante el Ministerio de Hacienda en la forma que establezca la reglamentación a la ley 2603.

El decreto del Jefe de Gobierno N° 745 del 20 de junio de 2008, que reglamentó la norma, en su artículo 16 dispuso que las resoluciones interpretativas pueden ser impugnadas mediante la interposición del recurso de alzada previsto en la LPA ²⁵.

Las facultades del Administrador Gubernamental que se analizan en este apartado tienen un gran paralelismo con lo dispuesto por el Decreto del Poder Ejecutivo Nacional N° 618/97 en los artículos 7º y 8º.

5. La falta de agotamiento de la vía administrativa y sus implicancias

El agotamiento de la vía administrativa, además de preparar el acceso a la vía judicial, pone en marcha los mecanismos para que operen los efectos ejecutorios de los actos dictados por el fisco. La Administración tributaria ya está en condiciones de expedir la boleta de deuda e iniciar el juicio de ejecución fiscal ²⁶.

En efecto, el artículo 12 de la LPA señala: “El acto administrativo goza de presunción de legitimidad; su fuerza ejecu-

25 Sobre el particular resultan aplicables los artículos 113 a 117 de la LPA que tratan sobre el recurso de alzada.

26 En el fallo “Club Mediterráneo Argentina SRL y ots. c/GCBA s/ medida cautelar” del 8/7/03, el Doctor Horacio CORTI señaló en su voto: “Pero rechazado el recurso jerárquico, el propio Código, cfr. art. 124, segundo párrafo, CF 2003, prevé la posibilidad de poner en práctica el acto, aun cuando la Administración no pueda hacerlo por sus propios medios, sino a través de la intervención judicial por la ejecución fiscal, cfr. art. 450, CCA-yT” (Sala I).

ria faculta a la administración a ponerlo en práctica por sus propios medios, a menos que deba utilizarse la coacción contra la persona o bienes de los administrados, en cuyo caso será exigible la intervención judicial”.

El agotamiento de la vía administrativa supone que el ciudadano ha recorrido el camino marcado por la ley por medio de las impugnaciones correspondientes (artículo 3º, ley 189).

Si no se ha impugnado el acto administrativo por las vías recursivas o a través del reclamo (en los supuestos en que tal impugnación corresponda), el acto queda firme y ya no cabe la deducción de remedio alguno en su detrimento.

Ello no obsta al ejercicio del derecho “de peticionar a las autoridades” del que gozan todos los habitantes de nuestro país consagrado en el artículo 14 de la Constitución Nacional, que no obliga a la Administración a reabrir la instancia ya fenecida.

Resulta aplicable, entonces, lo dispuesto en el artículo 22 inciso e) apartado 6) de la LPA que señala: “Una vez vencidos los plazos establecidos para interponer recursos administrativos se perderá el derecho para articularlos, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 94”.

A su vez, el artículo al que se remite (me refiero al artículo 94 de la LPA), vuelve sobre el principio que reza que una vez vencidos los plazos establecidos para interponer recursos administrativos se perderá el derecho para articularlos, quedando firme el acto. La excepción se establece a continuación, cuando agrega la norma: “ello no obstará a que se considere la petición como denuncia de ilegitimidad por el órgano que hubiera debido resolver el recurso, salvo que éste dispusiera lo contrario por motivos de seguridad jurídica o que, por estar excedidas razonables pautas temporales, se entienda que medió abandono voluntario del derecho”.

La norma fulmina la falta de presentación en tiempo de los recursos correspondientes con la pérdida del derecho para articularlos y la imposibilidad posterior de habilitar la instancia judicial.

La aplicación estricta de este criterio importa una carta de desahucio; pues no existiría -en principio- otro mecanismo procesal para ejercer la acción contenciosa de impugnación del acto administrativo ²⁷.

La jurisprudencia fue oscilante con respecto a la declaración de inconstitucionalidad del artículo 94 de la LPA hasta lo sentenciado el 11 de septiembre de 2013, por el Tribunal Superior de Justicia en el caso “Frávega” ²⁸ según veremos.

En efecto, la disidencia sostenida en la Sala I por el Doctor Carlos Francisco BALBÍN en el conocido precedente “Osmifa” ²⁹ se convirtió en la posición mayoritaria de la Sala II en el caso “Frávega” ³⁰.

27 Me atrevería a señalar que la circunstancia descripta no obsta a que, una vez pagada que fuera la suma exigida por el fisco, el contribuyente intente, dentro de los plazos de prescripción que prevé el Código, la acción de repetición. En ese sentido se recuerda lo dicho por el Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo y Tributario N° 3 en la causa “Orígenes A.F.J.P. S.A. c/GCBA s/repetición” en su pronunciamiento del 14 de abril de 2003. Sin embargo, en virtud del precedente “Bank Boston” citado en la nota al pie n° 23 parecería otro el rumbo que ha de seguir la jurisprudencia local.

28 “GCBA s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado: ‘en Frávega SA c/GCBA s/impugnación de actos administrativos’” sentencia 11 de septiembre de 2013.

29 Cám. Cont. Adm. y Tributario, Sala I, “Osmifa S.A. c/DGR (res. N° 5300/2000) s/recurso de apelación judicial contra decisiones de DGR” del 10 de septiembre de 2001. En dicho precedente, el Dr. Carlos F. BALBÍN argumentó que la decisión de la Administración de rechazar una denuncia de ilegitimidad es una declaración de voluntad expresa y concreta destinada a producir efectos jurídicos y por ende, un acto administrativo susceptible de revisión judicial. De esta forma, el magistrado consideró que la irrevisabilidad del acto que resuelve la denuncia de ilegitimidad consagrada en el artículo 94 de la Ley de Procedimientos Administrativos, devino, a su juicio, inconstitucional.

30 Cám. Cont. Adm. y Tributario, Sala II, “Frávega S.A. c/GCBA”, 28 de diciembre de 2006. Se recomienda la lectura de los votos de los jueces Luis Francisco LOZANO y Ana María CONDE, que se manifiestan, por

En la primera de las citadas causas, la discusión de fondo involucraba una cuestión tributaria, más precisamente se debatió si la sociedad actora se encontraba exenta -o no- del pago del impuesto sobre los ingresos brutos en virtud de los ingresos obtenidos del alquiler de viviendas.

Resulta de interés detenernos en el análisis que hizo el juez BALBÍN para introducir la discusión sobre la inconstitucionalidad en el caso de la denuncia de ilegitimidad y la argumentación que utilizó para sostener su decisión. El magistrado partió del siguiente razonamiento: “el análisis de los considerandos de la Resolución 2949-DGR-99 y su complementaria -a través de las cuales se desestimó *in limine* la presentación de la apelante- permite apreciar que el rechazo se motivó tanto en la presentación fuera de plazo del recurso intentado -una de las causales previstas en la norma en la medida que se hubiesen excedido razonables pautas temporales- como en cuestiones de fondo (vgr. la adecuada motivación del acto impugnado, su sustento en derecho, etc.)”.

En el contexto que describe, observó que “cuando la Administración decide rechazar una denuncia de ilegitimidad por cuestiones de fondo, ratificando en consecuencia la legitimidad del acto impugnado, ello implica, necesariamente, que ha aceptado revisar su actuación. En tal caso, es la propia autoridad administrativa quien, con su conducta, reabre la discusión al considerar y resolver la presentación tardía y en este supuesto, no puede considerarse que el acto impugnado a través de la denuncia haya adquirido firmeza. Entonces si la Administración admite una presentación como denuncia de ilegitimidad y, luego de analizar la pretensión esgrimida -ejerciendo la facultad que el ordenamiento administrativo le

diferentes argumentos, en contra de lo decidido por la Alzada, en ocasión del planteo del GCBA del recurso de queja por el rechazo por parte de la Cámara del recurso de inconstitucionalidad en el expediente en comentario (TSJBA, “G.C.B.A s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado” en: “Frávaga SA c/GCBA s/impugnación de actos administrativos” del 2 de mayo de 2008).

reconoce de revisar la legitimidad del acto impugnado-, decide desestimar dicho planteo, esa declaración de voluntad expresa y concreta destinada a producir efectos jurídicos constituye un acto administrativo susceptible de revisión judicial”³¹.

En consecuencia, el análisis que el juez habilitó con su razonamiento parte de la propia conducta de la Administración que al rechazar la denuncia de ilegitimidad ratificó el contenido de sus actos, no ajustando el rechazo exclusivamente al abandono voluntario del derecho por haberse excedido razonables pautas temporales. Este último razonamiento, es precisamente, el que iba a quedar sin revisión judicial.

De su lado, la Sala II del fuero en el ya citado precedente “Frávega” argumentó que el artículo 94 de la LPA “refiere a una decisión de la Administración, esto es una declaración unilateral de la voluntad que produce efectos jurídicos directos e inmediatos, y por ende un acto administrativo, al cual independientemente del transcurso de plazo alguno, se excluye de plano e *ipso iure* de la posibilidad de revisión judicial... Ello así por cuanto la limitación que consagra la norma implica asignar una suerte de ‘blindaje’ a cierta categoría específica de actos administrativos del eventual conocimiento y control judicial, en abierta contradicción con lo dispuesto en el artículo 106 de la Constitución de la Ciudad que asigna al Poder Judicial ‘el conocimiento y decisión de todas las causas que versen sobre puntos regidos por esta Constitución, por los convenios que celebre la Ciudad, por los códigos de fondo y por las leyes y normas nacionales y locales’”.

No debe perderse de vista que en este último precedente, el contribuyente había dejado vencer los plazos para impugnar una multa, pero se presentó en sede judicial a fin de solicitar que se dejara sin efecto la mencionada sanción. El tribunal de primera instancia rechazó la habilitación de instancia por haber considerado vencidos los plazos para la impugnación del acto administrativo que aplicó la sanción, pero la mayoría de

31 Cita perteneciente a causa ya citada en nota al pie n° 30.

la Sala II de la Cámara de Apelaciones del fuero en su integración original, revocó la decisión.

Finalmente, el Tribunal Superior de Justicia -por mayoría-, en virtud de la queja presentada por el GCBA contra la decisión de fondo, en la que fundamentalmente se agraviaba de la firmeza de la multa por su impugnación extemporánea, revocó la sentencia y rechazó la acción iniciada por la empresa.

En la actualidad, se puede concluir que según la jurisprudencia referida ha recobrado plena vigencia lo dispuesto en el art. 94 de la LPA, en cuanto a que la denuncia de ilegitimidad no abre la instancia judicial, en términos generales.

Una excepción a lo dispuesto por el artículo 94 de la LPA se configuraría cuando por aplicación del artículo 5º de la ley 189, no es necesario agotar la instancia administrativa cuando mediere una clara conducta de la autoridad administrativa que haga presumir la ineficacia cierta de acudir a dicha instancia ³². Es decir, no tendrá relevancia, en este supuesto, que el ciudadano haya omitido arbitrar en término oportuno los recursos pertinentes.

En los supuestos en que no resulta necesario recorrer la vía administrativa para poder ocurrir a la vía judicial, no importará que el contribuyente deje trunco tal camino para acudir directamente a la sede judicial ³³.

32 Un ámbito en el que tuvo andamiaje el *ritualismo inútil* fue en materia de revalúo inmobiliario. Al respecto se ha dicho: “Ante el genérico modo de actuar del Gobierno de la Ciudad de Buenos Aire en la materia, el agotamiento de la vía administrativa no parece que hubiera sido la vía apta para prevenir el daño o para eliminar la incertidumbre generada por la duda en lo referente a los efectos cancelatorios de los pagos realizados, o la constitucionalidad de las normas del código fiscal atacadas por la demandante. Por ello, la acción intentada ha sido correctamente acogida por el señor juez de grado” (Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala II, “Ulnik, Juan y ots. c/GCBA. s/acción meramente declarativa”, del 28/09/01).

33 Cám. Cont. Adm.y Trib. CABA, Sala I, “Vasen Hugo Fernando c/ GCBA s/repetición (art. 457 CCAT)”, 31/10/06; “Belgrano Multiplex SA c/ AGIP-DGR s/repetición (art.457 CCAT)”, EXP 41382/ 0, 29/04/13; y mi

No debe soslayarse que en los supuestos en que la pretensión procesal versó sobre la declaración de inconstitucionalidad de una norma, tampoco resulta necesario el agotamiento de la vía administrativa; en ese caso, el contribuyente podrá acudir directamente a la sede judicial utilizando el medio procesal más idóneo para la defensa de sus derechos.

Tampoco estará cerrada la vía judicial si en la notificación se ha omitido consignar los recursos necesarios para agotar la vía administrativa ³⁴.

6. La caducidad del proceso judicial

El artículo 7º de la Ley 189 establece que la acción de impugnación del acto administrativo se interpone dentro del plazo perentorio e improrrogable de 90 días ³⁵ computados desde el día siguiente al de la notificación de la decisión que agota la instancia administrativa. Aunque la norma guarde silencio cabe aclarar que se refiere a días hábiles judiciales. Este plazo aplica también en los casos en que se hubiera interpuesto recursos de reconsideración y jerárquico, luego de resuelto el reclamo para la repetición. La norma agrega que, si el agotamiento de la instancia administrativa se configura a través de su denegatoria tácita, la demanda se puede iniciar en cualquier momento, sin perjuicio de lo que corresponda en materia de prescripción.

voto en la causa “Storey SA c/GCBA s/repetición (art. 457 CCAyT)”, Sala I, sentencia del 21 diciembre de 2015.

34 Al respecto, en lo dicho por la Sala I en “Olce Consultores S.R.L. c/GCBA s/impugnación de actos administrativos” sentencia de fecha 26 de noviembre de 2009.

35 Se entienden como días hábiles judiciales. Hubo una importante modificación en el plazo legal aplicable, puesto que el artículo 100 de la anterior ley 19.987 preveía sesenta días para el cómputo de la caducidad. Cito alguna de la abundante jurisprudencia al respecto: “Telecom Argentina Stet France S.A. c/GCBA (Dirección General de Rentas y Empadronamiento Inmobiliario) s/repetición (art. 457 CCAyT)” -Sala II, del voto de los Dres. Mabel DANIELE, Esteban CENTANARO y Eduardo RUSSO, del 12/10/01.

El plazo de caducidad tampoco resultaría aplicable cuando la notificación administrativa no cumpla con los extremos previstos en el artículo 60 de la LPA ³⁶ para su correcta notificación; es decir cuando no se haga mención de los recursos que

36 Aunque no está referido a la materia tributaria, resulta interesante la relación que la jurisprudencia ha sentado entre los efectos de una notificación inválida y el principio *pro actione*. Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala II, “Méndez, María Eugenia c/GCBA s/empleo público -no cesantía ni exoneración”, del voto de los Dres. Mabel DANIELE y Eduardo RUSSO (Dr. Esteban CENTANARO en disidencia), 21/02/02. En materia tributaria cabe referir los siguientes fallos del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad. En el primero de ellos, se discutía si una notificación había o no cumplido los términos del artículo 25 inciso 3º del C.F (actual 32 del CF t.o. 2019) en el sentido de que el acta labrada por el notificador y que no llevó firma del destinatario no cumplía con el requisito que establece la norma de dejar constancia de ello, mientras la mayoría estuvo a favor de su validez, José Osvaldo CASÁS fundamenta notablemente la disidencia. (TSJBA, “GCBA c/ Inversora Quillen -ExTirrot Automotores S.A. s/ ejecución fiscal”, del 05 de marzo de 2003). Con comentario de Gabriela Florencia COLOMBO, “Preocupante doctrina del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires. La debida notificación de los actos administrativos”, El Derecho, Suplemento Tributario, 30 de marzo de 2004.

En el segundo de ellos: “Nación AFJP S.A. s/queja por recurso de inconstitucionalidad” (TSJBA, del 04 de junio de 2003) ya citado, se dijo: “Es nula la notificación practicada por la Dirección General de Rentas de la Ciudad de Buenos Aires para comunicar al contribuyente el rechazo parcial del recurso de reconsideración interpuesto contra el acto de determinación de un gravamen, toda vez que la cédula refirió que estaba habilitado para interponer recurso jerárquico -de carácter optativo- de acuerdo al art. 115 de la ley 541 pese a que a esa fecha regía la ley 745 que establece su obligatoriedad para acceder a la vía judicial” (Sumario extractado de la Ley Online).

El tercer fallo que citaré es la queja en “Olce consultores SRL c/GCBA s/impugnación de actos administrativos” (20/4/11). En ese fallo ante una notificación mal practicada, al rechazar la queja presentada por considerar que no había sentencia definitiva deja firme el criterio de considerar habilitada la instancia. Considero acertado en este supuesto, la decisión del juez LOZANO en su voto de devolver las actuaciones a la Administración para la continuación del trámite ante la nulidad de la notificación. Recordamos que en el caso precedentemente referido “Nación AFJP” el TSJ había llegado a este último resultado.

[a]DA Ciudad

puedan interponerse ni se identifique que se ha agotado la vía administrativa.