

## LA IMPUGNACIÓN DE LAS RESOLUCIONES GENERALES DE LA AFIP

MARÍA JOSÉ RODRÍGUEZ

Directora de la Especialización en Derecho Administrativo,  
Universidad Nacional de La Matanza

SUMARIO: I. Encuadramiento como acto administrativo tributario de alcance general: su impugnación. II. Procedencia de la impugnación por vía del “reclamo administrativo impropio” (art. 24, inc. A, ley 19.549) \*.

### **I. ENCUADRAMIENTO COMO ACTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO DE ALCANCE GENERAL: SU IMPUGNACIÓN**

Como es sabido, el titular de la Administración Federal de Ingresos Públicos dicta resoluciones generales con sustento en el art. 7º. del decr. 618/97 (BO, 14/7/97)<sup>1</sup>

\* El presente trabajo constituye una nueva publicación, con modificaciones menores de neto orden editorial y expresa autorización de la autora, del Capítulo XII de RODRÍGUEZ, MARÍA JOSÉ, *El acto administrativo tributario. Con la aplicación de las garantías del procedimiento administrativo*, Ábaco, Buenos Aires, 2004 pp. 201-205.

1 Según el art. 7º, decr. 618/97: “El Administrador Federal estará facultado para impartir normas generales obligatorias para los responsables y terceros, en las materias en que las leyes autorizan a la Administración Federal de Ingresos Públicos a reglamentar la situación de aquellos frente a la Administración.

“Las citadas normas entrarán en vigor desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial, salvo que ellas determinen una fecha posterior, y regirán mientras no sean modificadas por el propio Administrador Federal o por el Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos. En especial, podrá dictar normas obligatorias en relación a los siguientes puntos: 1) Inscripción de contribuyentes, responsables, agentes de retención y percepción y forma de documentar la deuda fiscal por parte de los contribuyentes y responsables. 2) Inscripción de agentes de información y obligaciones a su cargo, 3) Determinación de promedios, coeficientes y demás índices que sirvan de base para estimar de oficio la materia imponible, así como para determinar el valor de las transacciones de importación y exportación para la aplicación de impuestos interiores, cuando fuere necesario. 4) Forma y plazo de presentación de declaraciones juradas y de formularios de liquidación administrativa de gravámenes. 5) Modos, plazos y formas extrínsecas de su percepción, así como la de los pagos a cuenta, anticipos, accesorios y multas. 6) Creación, actuación y supresión de agentes de retención, percepción e información. 7) Libros, anotaciones y documentos que deberán llevar, efectuar y conservar los responsables y terceros, despachantes de aduana, agentes de transporte

Estas resoluciones claramente encuadran en la categoría del acto administrativo de alcance general o reglamento.<sup>2</sup>

En efecto, consisten en actos unilaterales de la Administración que crean normas jurídicas generales y obligatorias, operando sus efectos en el plano externo a través de la regulación de situaciones impersonales y objetivas.<sup>3</sup>

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que las normas que la Dirección General Impositiva dicta, en ejercicio de las facultades atribuidas por el entonces art. 7º de la ley 11.683 (actual art. 7º, decr. 618/97), integran el conjunto de disposiciones imperativas que instituyen y regulan la percepción de los impuestos y que, por tanto, muestran la misma eficacia que la ley que reglamentan, en tanto respeten su espíritu, razón por la cual sólo cabría omitir su aplicación cuando mediara un amplio y explícito debate sobre su validez.<sup>4</sup>

El artículo 11 del decreto 1397/79, que reputamos vigente, dispone que las atribuciones contempladas en los arts. 7º y 8º, de la ley 11.683 (hoy arts. 7º y 8º, decr. 618/97) no podrán ser ejercitadas en el mismo acto.

---

aduanero, importadores, exportadores y demás administrados, fijando igualmente los plazos durante los cuales estos deberán guardar en su poder dicha documentación y en su caso, los respectivos comprobantes. 8) Deberes de los sujetos mencionados en el punto anterior ante los requerimientos tendientes a realizar una verificación, requerir información -con el grado de detalle que estime conveniente- de la inversión, disposición o consumo de bienes efectuado en el año fiscal, cualquiera sea el origen de los fondos utilizados (capital, ganancias gravadas, exentas o no alcanzadas por el tributo). 9) Suspensión o modificación, fundada y con carácter general, de aquellos requisitos legales o reglamentarios de naturaleza meramente formal, siempre que no afectare el control aduanero, la aplicación de prohibiciones a la importación o a la exportación o el interés fiscal. 10) Dictado de normas estableciendo requisitos con el objeto de determinar la lícita tenencia de mercadería de origen extranjero que se encontrare en plaza, a cuyo efecto podrán exigirse declaraciones juradas de existencia, estampillado, marcación de mercadería, contabilización en libros especiales o todo otro medio o sistema idóneo para tal fin. 11) Cualquier otra medida que sea conveniente de acuerdo con lo preceptuado en el primer párrafo del presente artículo, para facilitar la aplicación, percepción y fiscalización de los gravámenes y control del comercio exterior a cargo del organismo”.

2 La ley 19.549 sigue el criterio de Miguel S. Marienhoff, que considera que el reglamento reviste el carácter de acto administrativo, si bien de alcance general (MARIENHOFF, MIGUEL S., *Tratado de derecho administrativo*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1993, t. II, ps. 404 y ss.); en posición contraria, Juan C. Cassagne resalta que el reglamento es un acto de legislación y no un acto administrativo, sin perjuicio de que resulten de aplicación algunas disposiciones del régimen de este último (CASSAGNE, JUAN C., *Tratado de derecho administrativo*. 6u ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2000, t. II, ps. 55 y ss.).

3 Ver nota anterior.

4 Fallos, 281:170.

Al respecto, la Procuración del Tesoro ha advertido que, en la práctica, esta norma resulta sumamente difícil de respetar, pues las resoluciones generales, de ordinario, involucran simultáneamente una interpretación de carácter general.

De ahí que ha concluido que para tachar de ilegítima una resolución de la Dirección General Impositiva por violentar el referido art. 11, ella debe constituir simultáneamente de manera *manifiesta* una reglamentación general (fundada en el art. 7º, ley 11.683) y una disposición interpretativa (art. 82, ley cit.)<sup>5</sup>.

## II. PROCEDENCIA DE LA IMPUGNACIÓN POR VÍA DEL “RECLAMO ADMINISTRATIVO IMPROPIO” (ART. 24, INC. A, LEY 19.549)

Cabe preguntarse si estas resoluciones generales, dictadas en el marco de la competencia que le confiere al titular de la AFIP el art. 7º del decr. 618/97, pueden ser o no impugnadas en sede administrativa y cuál resulta ser la vía procedimental idónea<sup>6</sup>.

a) *LA TESIS NEGATIVA*. - Respecto de este interrogante, se sustenta que el referido art. 7º no prevé ningún recurso específico.

Este argumento ha sido tradicionalmente sostenido por la Dirección General Impositiva de la Administración Federal de Ingresos Públicos en reiteradas oportunidades, con cita de un precedente de la Secretaría de Hacienda<sup>7</sup>, a cuyo tenor, cuando se discute la validez de un acto reglamentario del titular de la Dirección General Impositiva, dictado en ejercicio de las atribuciones que le confería el entonces art. 7º de la ley de rito, actual art. 7º del decr. 618/97, no resulta procedente la aplicación supletoria del régimen recursivo de la Ley de Procedimientos Administrativos.

b) *LA TESIS FAVORABLE*. - En cuanto a la aplicación supletoria de la ley 19.549, la Procuración del Tesoro había manifestado que las resoluciones generales y obligatorias del art. 7º de la ley 11.683 no tenían un régimen específico de impugnación (recurso) en la propia ley, pero, en cambio, las del art. 8º eran apelables a la Secretaría de Estado de Hacienda.

Por ello, en los casos de resoluciones obligatorias fundadas en el art. 7º, debían aplicarse las normas generales de procedimiento en virtud de su aplicación supletoria dispuesta por los arts. 2º, ley 19.549, y 1º, decr. 9101/72, y los recursos contra dichos actos debían calificarse como jerárquicos –art. 89, decr. 1759/72- (*Dictámenes*, 154:431).

Más recientemente, este organismo asesor sentó, como doctrina obligatoria para el Cuerpo de Abogados del Estado, que la ausencia de previsión de una vía

5 *Dictámenes*, 154:431.

6 Hasta el dictado del DNU 618/97, las resoluciones generales estuvieron reguladas por el art. 7º de la ley 11.683.

7 Ver los dictámenes 183/89, Direc. de Asuntos Legales de la DGI, del 19/9/89) 24/96, Direcc. de Asesoría Legal (AFIP-DGI), del 25/4/96; 41/96, de la misma Dirección, del 3/5/96.

recursiva específica autoriza la aplicación supletoria de la ley 19.549 y su reglamentación (*Dictámenes*, 239:554).

En el precedente al que hacemos referencia se sostuvo que así estaba previsto de manera expresa en el art. 2° del decr.722/96, según texto modif. por decr. 1155/97, -BO, 8/7/96 y 11/11/97, respect.- (ver también arts. 116, ley 11.683 -t.o.1998-, y 35, decr. 1397/79 y *Fallos*, 303:380 y 303:794).

Así, mediante la aludida aplicación supletoria de la ley 19.549, se encuadró formalmente el reclamo examinado en los términos de su art. 24, inc. a.

Resulta interesante remarcar que el alto organismo asesor consideró que las resoluciones generales deben ser impugnadas a través del reclamo, denominado “impropio” por la doctrina, en concordancia con su tradicional jurisprudencia administrativa, según la cual los actos de alcance general se impugnan a través del reclamo y no por la vía recursiva<sup>8</sup>.

GIULIANI FONROUGE Y NAVARRINE, citados en ese dictamen<sup>9</sup>, propician, en cambio, la impugnación de las resoluciones generales a través del recurso jerárquico, temperamento que, si bien es coincidente con la solución aconsejada en el dictamen que inicia este punto (*Dictámenes*, 154:431), no armoniza con el estado actual de evolución de la doctrina que sienta el organismo asesor.

La vía reclamativa postulada posteriormente por la Procuración del Tesoro (*Dictámenes*, 239:554) para la impugnación directa de las resoluciones generales presenta mayores garantías que la recursiva, en tanto no existe plazo para la interposición del reclamo, salvo los de prescripción.

8 *Dictámenes*, 210:137; 212:388; 213:291; 233:348, entre muchos otros.

9 GIULIANI FONROUGE, CARLOS M., y NAVARRINE, SUSANA C., *Procedimiento tributario y de la seguridad social*, 7° ed., Depalma, Buenos Aires, 1999, p. 38.

# EL CONTROL DE LA ACTIVIDAD ESTATAL

## II

### *Procesos Especiales, Responsabilidad y Otros Supuestos*

Dirección

**ENRIQUE M. ALONSO REGUEIRA**

Prólogo

**SERGIO G. FERNÁNDEZ**

Autores

ENRIQUE M. ALONSO REGUEIRA - ANDRÉS ASCÁRATE - CARLOS BALBÍN  
AGUSTÍN BONAVERI - FABIÁN OMAR CANDA - ARIEL CARDACI MÉNDEZ  
PABLO S. CARDUCCI - JUAN CARLOS CASSAGNE - MARÍA ROSA CILURZO  
GISELA E. DAMBROSI - ALEJANDRA PATRICIA DÍAZ - SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ  
CARLOS MARÍA FOLCO - DIEGO FREEDMAN - ESTEBAN CARLOS FURNARI  
ROBERTO OSCAR FURNARI - BELTRÁN GAMBIER - FERNANDO R. GARCÍA PULLÉS  
CARLOS MANUEL GRECCO - ELENA HIGHTON DE NOLASCO - GONZALO KODELIA  
AGUSTÍN LÓPEZ CÓPPOLA - PABLO LUIS MANILI - ERNESTO ALBERTO MARCER  
LUCIANO MARCHETTI - MACARENA MARRA GIMÉNEZ - SEBASTIÁN JULIO MARTURANO  
EDUARDO MERTEHIKIAN - JOSÉ MARÍA MOLTÓ DARNER - MARCOS MORÁN  
MARÍA GIMENA OLMOS SONNTAG - MARÍA JOSÉ RODRÍGUEZ  
JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ DE SANTIAGO - HORACIO ROSATTI - JUAN CARLOS RUA  
LEANDRO G. SALGÁN RUIZ - PATRICIO MARCELO E. SAMMARTINO - LISANDRO SANDOVAL  
JUAN ANTONIO STUPENENGO - GUIDO SANTIAGO TAWIL - LEONARDO TOIA  
JOSÉ MANUEL UGARTE - PATRICIO ESTEBAN URRESTI - JUAN MARTÍN VOCOS CONESA  
GRACIELA CRISTINA WÜST



ASOCIACIÓN  
DE DOCENTES

UBA FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES

*1ª Edición: Diciembre de 2016*

El Control de la Actividad Estatal II / ENRIQUE M. ALONSO REGUEIRA ... [et.al.] 1a. edición para el profesor - Ciudad Autónoma de Buenos Aires : Asociación de Docentes de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires, 2016. 850 p. ; 23x16 cm.

ISBN 978-987-46364-0-9

1. Derecho Administrativo . I. ALONSO REGUEIRA, ENRIQUE M. (Director). FERNÁNDEZ SERGIO G. (Prólogo)  
CDD 342

### **Edición:**

© Asociación de Docentes  
Facultad de Derecho y Ciencias Sociales  
Universidad de Buenos Aires

Prohibida su reproducción total por cualquier medio, sin expresa autorización de la editora. Permitida su reproducción parcial con la indicación expresa y clara de la editora, artículo, autor y página.

Todos los trabajos son de la responsabilidad exclusiva de los autores.

(Las opiniones vertidas en este trabajo son  
responsabilidad exclusiva del autor)

ASOCIACIÓN DE DOCENTES  
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES  
UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES  
Av. José Figueroa Alcorta 2263  
(C1425CKB) Buenos Aires - Argentina