

NULIDADES EN EL PROCESO TRIBUTARIO ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

1. Encuadre preliminar

La doctrina procesalista coincide generalmente en definir al proceso como un conjunto de actos que tienen como fin solucionar un conflicto o litigio [1] a cargo de un órgano extraño al mismo, existiendo autores que, compartiendo en mayor o menor medida ese concepto [2], incorporan expresamente a sus definiciones las ideas de la acción [3], pretensión [4], jurisdicción [5] y sus diferentes matices; acto jurisdiccional [6] y función jurisdiccional [7]. Otros, en cambio, lo definen directamente como sinónimo de proceso judicial [8]. Ello así porque dicha doctrina viene estudiando desde hace tiempo exclusivamente el proceso judicial. Y dentro de éste, tan sólo el proceso contencioso [9].

Sin embargo, el proceso tributario que se despliega en sede del Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) [10] (órgano jurisdiccional independiente de la Administración Federal de Ingresos Públicos-Dirección General Impositiva [11] [AFIP-DGI]), como veremos, no sólo coincide en lo sustancial [12] con el proceso judicial [13], sino que también con el fin que justifica su existencia: la creación de una norma individual que resuelve un conflicto entre dos partes aplicando la voluntad de la ley tributaria a través del ejercicio de la función jurisdiccional.

Por ello, si bien el Derecho Procesal siempre tuvo como objeto de estudio principalmente el proceso judicial, consideramos que en la actualidad resulta posible reorientar nuevamente el pensamiento de dicha disciplina hacia una amplitud conceptual que va más allá de su antiguo objeto de investigación: el proceso tributario llevado adelante en sede del TFN. Este proceso -y no otro- constituye el objeto de estudio del Derecho Procesal Tributario. Ello sin perjuicio de que el mismo no se despliegue en el ámbito del Poder Judicial.

Por disposición de lo establecido en el artículo 197 de la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social (la "ley 11.683"), será de aplicación en los casos no previstos por el Título II de dicha ley y en el propio Reglamento de actuación el CPCCN.

2. Proceso y procedimiento tributario

2.1. Delimitación conceptual

La afirmación en cuanto a que el objeto del Derecho Procesal Tributario está fundamentalmente orientado al estudio del proceso llevado adelante en sede del TFN, nos exige desentrañar e intentar redefinir ciertos vocablos que, utilizados incorrectamente, pueden denotar definiciones un tanto distorsionadas con su verdadero alcance conceptual. Observamos que tanto la práctica contenciosa como la doctrina tributarista que la estudia utilizan las voces "proceso" y "procedimiento" como género-especie y viceversa cuando -en realidad- tienen significados bien diversos y que vale precisar. El proceso tributario es un conjunto de actos procesales interrelacionados cuidadosa y celosamente que tiene por objeto avanzar hacia la conclusión normal de su finalidad que es el dictado de una norma individual destinada a regir un aspecto determinado de la conducta del contribuyente o bien del Estado, según el caso. El procedimiento tributario es en cambio cada una de las etapas o fases en las que ese proceso puede dividirse [14] o bien el que lo antecede en el ámbito de la administración denominado de determinación de oficio.

La ley 11.683 contiene a lo largo de su Título I un conjunto de preceptos normativos de gran variedad que van desde contenidos generales (principio de interpretación y aplicación de las leyes, domicilio fiscal, etcétera [Capítulo I]); los sujetos pasivos de los deberes impositivos, intereses aplicables, ilícitos y sanciones [15] (Capítulo II); hasta llegar en el Capítulo III a la Determinación y percepción de impuestos.

Los conceptos y reglas contenidos en este último constituyen quizás la manifestación más delicada del Derecho Tributario Administrativo. Y ello así no sólo por la naturaleza de dicha actividad que ha llevado a la doctrina incluso a debatirse sobre su naturaleza administrativa o jurisdiccional [16], sino también por ser el momento en el cual se pone en tela de juicio su finalidad y actuación frente a quien a su entender ha intentado sustraerse del cumplimiento de las obligaciones tributarias

sustantivas. La administración por intermedio de este procedimiento sustituirá la voluntad del contribuyente imponiendo la suya a través de un acto administrativo de determinación de oficio. Aparece así la más clara manifestación de tensión generada entre el Derecho Tributario sustantivo y el Derecho Tributario Administrativo, la que finalmente desembocará -en la mayoría de las veces- en el contencioso tributario [17] (litis tributaria).

En definitiva, el procedimiento señalado va a denotar: (i) cada una de las etapas claramente diferenciadas que se van cumpliendo en el proceso (Derecho Procesal Tributario); o bien, (ii) la manifestación legal más explícita y delicada del actuar tributario administrativo que nace como exigencia expresa del ordenamiento legal a falta de la adecuación espontánea del contribuyente (Derecho Tributario formal).

2.2. El procedimiento de determinación de oficio

Al proceso tributario como lo hemos definido le antecede un procedimiento administrativo que ha nacido en la verificación de la obligación tributaria del contribuyente de parte de la AFIP-DGI.

Cuando el responsable no hubiera presentado la declaración jurada de los impuestos a pagar, o bien cuando las presentadas fueren objetadas por el Organismo Fiscal, la AFIP-DGI ejerciendo su potestad administrativa determina la materia imponible [18] fijando el sentido y alcance de la ley tributaria [19].

Dicho procedimiento se inicia con el otorgamiento a cargo del denominado juez administrativo de una vista al contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se le formulen, proporcionando detallado fundamento de los mismos para que en el transcurso de quince días, prorrogables por única vez por un lapso igual por resolución fundada, formule por escrito su descargo con respecto a los cargos que se le hicieren, ofrezca y presente todas las pruebas que considere óptimas para la defensa de su derecho.

Evacuada la vista o una vez transcurrido el término señalado por ley, el juez administrativo deberá dictar resolución fundada determinando el tributo e intimando el pago dentro del plazo de quince días [20].

Contra las resoluciones que impongan sanciones o determinen tributos y accesorios en forma cierta o presuntiva "...los infractores o responsables podrán interponer -a su opción- dentro de los quince días de notificados, los siguientes recursos: a) recurso de reconsideración para ante el superior [21], y b) recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal de la Nación competente [22], cuando fuera viable..." [23] La elección de una vía recursiva resulta excluyente de la otra. Es decir que en el caso del inciso b del artículo 76 de la ley citada, el TFN nunca conoce originariamente, sino siempre por vía de apelación como medio de impugnación específico que tienen los contribuyentes o responsables para atacar los actos administrativos de la AFIP-DGI con el objeto de que, como órgano de contralor que es, las revoque total o parcialmente.

3. Régimen jurídico de las nulidades procesales en el Derecho Procesal Tributario

3.1. Generalidades

La nulidad procesal es la ineficacia legal con que el sistema procesal castiga un acto, procedimiento o al mismo proceso en tanto suponga de aquéllos la insuficiencia de los elementos y requisitos exigidos por el ordenamiento para ser tratados como tales. Llevan en sus entrañas el sello de su desplome jurídico, el vicio de ilegalidad que quizás les impedirá lograr la importantísima finalidad a que se hallan destinados.

Al respecto ha señalado buena doctrina que la reglamentación de los actos jurídicos procesales es concebida por el legislador no solamente desde el punto de vista de la mera formalidad, sino como instrumento para asegurar la defensa en juicio de la persona y de los derechos [24]. De ahí que, en la esencia íntima, siempre que resulte lesionada la garantía constitucional de la defensa el interesado disponga de un remedio excepcional para evitar el perjuicio invocando la ineficacia del acto, procedimiento o proceso.

3.2. Modos en que puede declararse

En el Derecho Procesal Civil las nulidades procesales pueden ser declaradas a pedido de parte o bien de oficio por el mismo tribunal, o el que lo sucede en grado. Así lo dispone el artículo 172 del CPCCN, siempre que el acto viciado no estuviere consentido.

Con algunas particularidades, la declaración de invalidez de un acto administrativo puede ser naturalmente efectuada por los órganos judiciales (aunque en resguardo del principio de defensa de la Administración debiera existir pedido de parte, aun ante actos nulos), y por la propia administración en el marco del procedimiento administrativo (en especial de tipo recursivo) en tanto no se viole la regla de la estabilidad del acto [25].

Sin embargo, las normas procesales que regulan el proceso tributario ante el TFN nada disponen al respecto. Sólo establecen el modo de alegarla como a continuación veremos en el Capítulo 3.5.5. No obstante ello consideramos que la declaración de invalidez de un acto administrativo de determinación de oficio o del procedimiento que lo antecedió debiera ser a pedido de parte en tal sentido.

Diferente entendemos el caso de que cualquiera de las partes alegue la nulidad de un acto procesal dictado por el propio TFN durante la tramitación del proceso ante su sede. Asimismo en este aspecto las normas procesales de actuación de dicho tribunal jurisdiccional nada disponen. En tal caso -y aún conscientes de la excepcionalidad y el delicado uso de la interpretación analógica que rige la materia- debieran aplicarse los principios y normas que rigen el Capítulo X del Título III del CPCCN referidos a las nulidades de los actos procesales. Aquí sí el TFN podrá declarar: (i) de oficio la invalidez de un acto de procedimiento siempre que no estuviere consentido por la parte que la solicita, y (ii) a pedido parte por vía de incidente de nulidad.

3.3. Naturaleza de las nulidades procesales en el Derecho Tributario

Cuando se aborda el tema de nulidades normalmente se lo hace en función del sistema previsto por el Código Civil, y con ello se habla de absolutas y relativas [26].

Sin embargo, en el Derecho Procesal Tributario las nulidades son consideradas relativas en tanto el vicio que las provoca -generalmente ocurrido en el procedimiento administrativo anterior-, pueda ser saneado. No así cuando el vicio que se invoca está enquistado en los elementos propios del acto [27] de tal manera que resulta insalvable su legalidad. Respecto a las nulidades procesales, cabe señalar que a instancias del TFN confluyen dos teorías que si bien no se excluyen entre ellas, sí conviene distinguir. Nos referimos a las nulidades administrativas por un lado, y a las procesales por el otro. Cuando se invoca la existencia de un vicio ocurrido en el procedimiento administrativo previo al dictado del acto de determinación, los principios aplicables a esta situación devienen del Derecho Procesal. Mientras que los principios que rigen las nulidades administrativas resultan aplicables cuando el vicio que se imputa se encuentra en los elementos esenciales del acto administrativo impugnado.

3.4. Prevención de nulidades procesales

Entre los deberes de dirección del proceso, el TFN cuenta con amplias facultades para establecer la verdad de los hechos resolviendo el caso -incluso- independientemente de lo alegado por las partes [28]. Naturalmente que esa impronta significa también que el tribunal arbitre toda diligencia que fuere necesaria para evitar nulidades [29] impulsando de oficio las actuaciones.

Entre las facultades que tienen los vocales de dicho tribunal para lograr esos fines está la de convocar a las partes a audiencia durante el término de prueba cuando así lo estimen necesario. Sobre el particular establece el artículo 163 de la ley 11.683 que en este caso "...la intervención personal del vocal o su secretario deberá cumplirse bajo pena de nulidad, sin posibilidad de confirmación. La nulidad podrá ser invocada por cualquiera de las partes, en cualquier estado del proceso..." (la cursiva nos pertenece).

Coincidimos con autorizada doctrina que señala la irrazonabilidad y descalce de la norma entre la impronta de establecer la verdad de los hechos del proceso y la limitación de llamar a audiencia en la causa sólo en periodo probatorio [30]. Sin embargo consideramos que la última disposición de la norma con relación a que la nulidad podrá ser invocada por

cualquiera de las partes, en cualquier estado del proceso, no se refiere exclusivamente al supuesto de que el vocal o secretario se ausentare a la audiencia convocada. Se refiere a la posibilidad que tienen las partes de solicitar la nulidad de cualquier acto procesal anterior al dictado de la sentencia.

Ello así porque si sólo se limitara al supuesto señalado, no imaginamos que las partes luego de tomada la audiencia en el periodo de prueba puedan válidamente sostener la nulidad de dicho acto procesal cuando hayan: (i) firmado ellas mismas el acta de cierre, lo que les impediría ampararse en esta excepcionalidad legal en tanto la nulidad no procede cuando quien la solicita ha contribuido con su conducta a la producción del acto irregular [31]; (ii) transcurridos más de cinco días de la celebración (plazo máximo otorgado por el CPCCN para impugnar por vía de incidente el acto procesal y cuya aplicación, supletoria resulta excluyente ante el silencio de la ley 11.683), y (iii) convalidado -aun tácitamente- el procedimiento por otro acto procesal posterior.

3.5. Requisitos para la declaración de nulidad en el proceso tributario

De la jurisprudencia del TFN podemos intentar clasificar [32] los presupuestos que resultan necesarios para que sea viable la declaración de nulidad del acto administrativo de determinación de oficio o del procedimiento que antecedió a su dictado. Ellos son: (i) violación al procedimiento tributario previo; (ii) existencia de vicio en los elementos del acto administrativo impugnado; (iii) interés jurídico en la declaración, y (iv) imposibilidad de convalidación o saneamiento posterior.

3.5.1. Violación al procedimiento tributario previo

Según hemos señalado oportunamente, el procedimiento de determinación de oficio se inicia con el otorgamiento a cargo del denominado juez administrativo de una vista al contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se le formulen proporcionando detallado fundamento de los mismos para que en el transcurso de quince días, prorrogables por única vez por un lapso igual por resolución fundada, formule por escrito su descargo con respecto a los cargos que se le hicieron, ofrezca y presente todas las pruebas que considere óptimas para la defensa de su derecho.

Evacuada la vista o una vez transcurrido el término señalado por ley, el juez administrativo dictará resolución fundada determinando el tributo e intimando al pago dentro del plazo de quince días [33].

Sin embargo, puede suceder que dicho procedimiento adolezca de algún vicio que lo torne contrario a las normas que lo informan y legitiman. En ese caso, cuando el contribuyente oponga la nulidad ante el TFN denunciando tal circunstancia no lo hará directamente contra el acto de determinación de oficio, sino contra el procedimiento que precedió a su dictado (no obstante también procede la nulidad de un acto administrativo cuando el mismo adolece de este mismo vicio, es decir, de procedimiento).

La violación alegada no debe ser meramente teórica o especulativa, sino manifiesta y lesiva al derecho de defensa del contribuyente y cuyo saneamiento posterior resulta imposible o bien tardío.

En particular se ha solicitado nulidad de lo actuado por: omisión de vista de las actuaciones al contribuyente en el inicio del procedimiento de determinación de oficio (o bien cuando su notificación haya sido defectuosa) [34]; denegatoria a la producción y apertura a prueba de la causa con relación a ciertos hechos conducentes; omisión de la administración de considerar las pruebas aportadas al procedimiento y lo alegado por el contribuyente en el escrito de contestación [35]; recolección indebida de prueba del contribuyente [36]; defectuosa notificación del acta determinativa [37], del rechazo de prórroga solicitada por el administrado [38] o de la imposición de sanciones [39]; violaciones a las disposiciones referentes al denominado bloqueo fiscal [40]; notificación de una sanción en un domicilio fiscal distinto al denunciado [41]; omisión de la fiscalización actuante de labrar actas confeccionando en su lugar papeles de trabajo [42]; preclusión procesal por infracciones no invocadas por la administración al otorgar la vista y que no pueden ser introducidas con posterioridad [43]; vicios en el traslado al contribuyente de la liquidación practicada por el ente fiscal [44]; imposición por error de una sanción con relación a un período fiscal distinto al determinado [45]; falta de dictamen jurídico previo [46]; determinación simultánea del deudor principal y responsable solidario [47]; entre otros muchos casos.

3.5.2. Existencia de vicio en los elementos del acto administrativo impugnado

Afirmamos a lo largo de este trabajo que dada la particularidad que tiene la disciplina fiscal, el procedimiento tributario está gobernado por un ordenamiento específico como resulta ser la ley 11.683. No obstante ello, en todo lo no previsto por dichas normas específicas resultan aplicables (y en tanto no sean explícitamente incompatibles) los principios que informan el procedimiento administrativo de la ley 19.549 (la "ley 19.549"). Y ello se justifica -además- en tanto el TFN posee facultades de contralor de legitimidad de los actos dictados por el juez administrativo [48].

Las nulidades de los actos de la administración se guiarán entonces por los principios que rigen el procedimiento administrativo. Luego, y sólo en caso de que resulte de suma utilidad, se apelará a los principios que rigen la teoría de las nulidades en el Derecho Procesal.

Al respecto el propio tribunal jurisdiccional tuvo oportunidad de dejar sentado este principio trascendental al establecer que "...sin entrar a considerar las diferencias terminológicas que la doctrina se preocupó de resaltar en punto a los conceptos de causa y mérito del acto administrativo, lo cierto es que se debe estar conteste en admitir que una resolución determinativa de oficio debe ser dictada en tanto existan las circunstancias de hecho y derecho que la hacen procedente y la justifican (v. gr., art. 16 de la ley 11.683), sin cuyo concurso el acto no puede ser considerado válido..." De allí que no basta "...que la resolución administrativa cumpla con los requisitos externos de validez (v. gr., forma y competencia), sino que además no incurrir en error en la valoración de aquellas circunstancias fácticas que la presuponen, bien entendido éste como el que excede al de una interpretación meramente opinable [...] no por otro motivo el contribuyente tiene derecho a una resolución fundada (art. 7º, inc. e, de la ley 19.549)" [49].

Cuando el vicio del acto administrativo provenga de: (i) violaciones del elemento causa [50] (inc. b, del art. 7 de la ley 19.549); (ii) ineficacia en el objeto [51] (inc. c, del art. 7 de la ley 19.549); (iii) quebrantamientos de las reglas de procedimiento y validez [52] (inc. d, del art. 7 de la ley 19.549); (iv) falta de motivación [53] (inc. e, del art. 7 de la ley 19.549); (v) contradicciones entre los fundamentos de la vista o del acto recurrido y su decisorio [54], está condenado a su desplome legal por estar viciado de nulidad.

El vicio del acto administrativo que se alegue tiene que ser manifiesto [55] y grave para el derecho de defensa del contribuyente, pues debe distinguirse entre la desestimación de los fundamentos y prueba invocada por el contribuyente en sus defensas, de la omisión absoluta de consideración y mérito de dichos fundamentos o prueba. Lo primero resulta una mera discordancia del contribuyente con la administración [56], que no puede ser penada, en tanto el resto conlleva la violación del derecho de defensa del contribuyente [57].

3.5.3. Interés jurídico en la declaración

Toda resolución invalidatoria debe responder a un fin práctico (pas de nullité sans grief) en tanto resulta inconciliable con la índole y función de todo proceso, la nulidad por la nulidad misma o para satisfacer un mero interés teórico [58]. Ello porque si los actos de la administración no obstante adolezcan de vicios hayan logrado válidamente cumplir con la finalidad a que estaban destinados [59], pueden reputarse válidos. El TFN ha aplicado este principio desde la órbita del Derecho Procesal Civil y la normativa que lo informa [60].

Siendo el objeto de las nulidades procesales el resguardo y protección del Derecho Constitucional de defensa, corresponde al interesado acreditar en cada caso el perjuicio o menoscabo concreto de ese derecho [61]. Esta exigencia o carga resulta excluyente [62] para la parte interesada, pues la mera disconformidad con la administración resulta insuficiente y contraria a los principios y requisitos que informan el régimen estudiado [63].

3.5.4. Imposibilidad de convalidación o saneamiento posterior

Es pacífica y reiterada la jurisprudencia con relación a este requisito. Se ha señalado que si bien es cierto que constituye exigencia de la garantía constitucional de la defensa que se otorgue a los interesados ocasión adecuada para su audiencia y prueba en la forma y con las solemnidades dispuestas por las leyes procesales, ya que su inobservancia basta para la invocación válida del desconocimiento de la garantía constitucional mencionada, también lo es que si la pretendida indefensión ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede de la administración dicha trasgresión al artículo 18 de la

Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse en una etapa jurisdiccional posterior [64]. Obviamente que si el vicio incurrido resulta de imposible subsanación por la vía del recurso de apelación ante el TFN dada su gravedad y lesión al derecho de defensa del contribuyente, la regla antes mencionada encuentra su excepción y el acto o procedimiento debe declararse nulo [65].

3.5.5. Modos de argüir la nulidad

Como es sabido, en el Derecho Procesal Civil existen al menos cuatro modos tendientes a obtener la declaración de nulidad. Por vía de: (i) incidente; (ii) recurso; (iii) excepción, y (iv) pretensión autónoma (en el caso de demandar la nulidad del laudo de amigables componedores). Sin embargo la ley 11.683 sólo dispone que la nulidad puede ser intentada por vía de excepción.

Al respecto vale recordar que el TFN conoce en el proceso tributario a partir de la interposición de un recurso de apelación contra el acto administrativo de determinación de oficio de la materia imponible, que debió haberse dictado en cumplimiento de las normas exigidas para su consideración legal [66].

Establece el segundo párrafo del artículo 166 de la ley 11.683 que "...en el recurso el apelante deberá expresar todos sus agravios, oponer excepciones, ofrecer la prueba y acompañar la instrumental que haga a su derecho..." [67], lo que demuestra su insuficiencia e incompleta técnica legislativa.

Consideramos que siendo el recurso de apelación la vía procesal de acceso a la jurisdicción del TFN, la nulidad debiera estar contemplada dentro del mismo. Así lo establece el régimen procesal tributario de la Provincia de Buenos Aires [68] y, como es sabido, el CPCCN en el artículo 250 por defectos de la sentencia impugnada. Igualmente así también lo ha manifestado -aún no de manera explícita- el propio TFN [69]. Es decir, si la nulidad existe -sea que cual sea la vía por la que se la intente- afectará necesariamente el acto impugnado por el recurso de apelación.

La nulidad por vía de excepción previa -cuando por principio general siempre son opuestas por la parte demandada [70]- resulta un tanto problemática y costosa por cuanto su rechazo genera la imposición de costas. Esta última circunstancia induce a que el contribuyente en muchos casos se dedique más a disimular la pretensión de nulidad sin solicitarla expresamente -evitando así su tratamiento-, que a fundar los argumentos de su defensa. Finalmente con relación a las que se producen en el transcurso del procedimiento ante el propio TFN la ley 11.683 tampoco señala nada al respecto. En este caso deberían transitar el camino del incidente y las reglas que para dicha contingencia prevé el CPCCN en los artículos 169 y siguientes, siendo la vocalía interviniente la que debiera resolver las incidencias planteadas al tal fin. Todo ello en la medida en que no haya dictado sentencia, pues en dicho caso será el Superior quien conozca por vía recurso de apelación y revisión limitada.

4. Conclusiones

No hay en doctrina ni en el ordenamiento legal uniformidad en la manera de referirse a la disciplina jurídica que hemos abordado en este trabajo. Sin embargo consideramos que el Derecho Procesal Tributario -así correctamente denominado- integra a nuestro entender la ciencia del Derecho Procesal como una porción de aquél, porción de estudio que todavía está en vísperas de su plenitud y unidad conceptual, punta de un gran témpano de hielo que recién deja mostrar su inmensidad. Zona de confluencia entre el Derecho Tributario y Derecho Procesal. Materia de estudio de una innegable participación interdisciplinaria, cuyo hilo conductor resulta ser el proceso contencioso llevado adelante en sede del TFN. Específicamente en materia de nulidades procesales el Derecho Tributario dista de tener un tratamiento uniforme y ordenado. El TFN ha hecho su mejor esfuerzo en la aplicación jurisprudencial de este instituto legal ya que la ley 11.683 no resulta del todo completa en esta materia. Además, tiene el enorme y continuo desafío de aplicar de la forma más homogénea posible los principios que emanan de la teoría de las nulidades administrativas y las provenientes del Derecho Procesal Civil. No obstante lo expuesto, a nuestro entender, para que sea viable la declaración de nulidad del acto administrativo de determinación de oficio o del procedimiento que antecedió a su dictado, resulta necesario que exista violación al procedimiento tributario previo, vicio en los elementos del acto administrativo impugnado, interés jurídico en la declaración e imposibilidad de convalidación o saneamiento posterior. Los requisitos expuestos no deben necesariamente presentarse de

manera simultánea, sino que deberá ponderarse la gravedad de cada vicio invocado frente al derecho de defensa del contribuyente que se pretende violado.

- 1 COUTURE, Eduardo J., Fundamentos del Derecho Procesal Civil, 3 ' ed., Depalma, Buenos Aires, 1997, p. 122.
- 2 Ver PALACIO, Lino E., Derecho Procesal Civil, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1994, t. I, p. 223.
- 3 ALSINA, Hugo, Tratado teórico práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial, 2 ' ed., Ediar, Buenos Aires, 1956, t. I, p. 26.
- 4 GUASP, Jaime, Derecho Procesal Civil, 3 ' ed. corregida, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1968, t. I, p. 16.
- 5 CHIOVENDA, Giuseppe, Instituciones de Derecho Procesal Civil, 1 ' ed., Revista de Derecho Privado, Madrid, 1936, t. I, p. 38.
- 6 CALAMANDREI, Piero, Introducción al estudio sistemático de las providencias cautelares, El Foro, Buenos Aires, 1996, p. 32.
- 7 *Ibídem.*
- 8 DEVIS ECHANDÍA, Hernando, Teoría general del proceso, Universidad, Buenos Aires, 1997, p. 175.
- 9 PALACIO, *ob. cit.*, p. 230. Además, de siempre la ciencia procesal ha intentado desentrañar; (i) la manera de encontrar una adecuada apreciación del proceso dentro del campo de las figuras y fenomenologías jurídicas en general, y (ii) el esclarecimiento de la naturaleza que domina las relaciones que aquél genera (sea entre las partes, entre éstas y el órgano jurisdiccional dentro del mismo, o de manera mediata o externa con el Estado).
- 10 Creado mediante ley 15.265 (B. O. del 23-1-60).
- 11 Es decir, la administración activa.
- 12 No así en cuanto a los principios que lo informan (sistema procesal).
- 13 Nos referimos básicamente -entre otras- a la forma de manifestar las peticiones ante el órgano procesal y de impugnar sus resoluciones; a la similitud en la construcción de las resoluciones; a la producción de la prueba en la mayoría de los supuestos; al sistema de costas utilizado; etc.
- 14 Finalmente, tanto en la práctica judicial cuanto en las leyes de origen hispánico, suele utilizarse también la palabra juicio, proveniente del Derecho Romano (*iudicium*), como sinónimo de proceso. En rigor la voz juicio se refiere a un tipo de proceso, el contradictorio, de ahí la relación especie-género que existe entre ambos conceptos. Por ello también la palabra proceso es adecuada para denotar situaciones en las que existe conflicto pero no controversia, o en el caso de la discutida "jurisdicción voluntaria" ni siquiera hay conflicto. No cabe hablar de "juicio", y en particular de aquel que el art. 18 de la Const. Nac. exige como requisito que legitime una condena, si el trámite ante el órgano administrativo no se integra con la instancia judicial correspondiente; ni de "juicio previo" si esta instancia no ha concluido y la sanción, en consecuencia, no es un resultado de actuaciones producidas dentro de la misma (CSJN, Fallos: 321:1043).
- 15 Del Capítulo IV.

- ¹⁶ Ver JARACH, Dino, Curso superior de Derecho Tributario, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969, p. 406; GIULIANI FONROUGE, Carlos María, Derecho financiero, 6^a ed. actualizada por Susana C. Navarrine y Rubén O. Asorey, Depalma, Buenos Aires, 1997, t. II, p. 557; CASÁS, José O., El marco constitucional del procedimiento y del proceso tributario, en ALTAMIRANO, Alejandro C., Procedimiento tributario, Biblioteca de Derecho Tributario, Universidad Austral-Ábaco, Buenos Aires, 2003, p. 38; MARTÍNEZ, Francisco, El proceso tributario, en Derecho Fiscal, XX, 1970, p. 113, especialmente p. 118, y Lo contencioso tributario, en Derecho Fiscal, XIX, 1970, p. 637; entre muchos otros.
- ¹⁷ Es obvio, señala González García, "que en algún momento del procedimiento liquidatorio ha debido darse entrada al interesado, así como es lógico el deseo de la administración de aplicar correctamente la ley, pero no es menos evidente; 1º) que nadie puede garantizar una correcta aplicación de las normas siempre y en todo caso; 2º) que aun dando por supuesta la correcta aplicación de las normas, los resultados obtenidos no tienen que ser universalmente aceptados; 3º) que tratándose de la aplicación de normas tributarias, es frecuente encontrar personas que se consideran lesionadas en sus derechos por estimar que 'su caso' no ha sido valorado en todas las circunstancias. Por todas estas razones, los ordenamientos jurídicos suelen establecer mecanismos de tutela que, a un mismo tiempo, controlan la aplicación de las leyes y tratan de ofrecer a los ciudadanos protección contra los posibles excesos, errores o dilaciones de la administración. Esos mecanismos de tutela, por lo general encomendados al poder judicial o a órganos diferenciados de la administración activa, constituyen el núcleo del contencioso tributario" (Los recursos administrativos y judiciales, en AMATUCCI, Andrea [dir.], Tratado de Derecho Tributario, Temis, Bogotá, 2001, p. 643).
- ¹⁸ Arts. 16, 17, 18 y 19 de la ley 11.683. Al respecto se puede decir que la determinación es el proceso que tiende a individualizar el mandato genérico establecido por la ley y constituye parte importante en la dinámica de la obligación tributaria, aunque carezca de efecto creador o vinculativo; su finalidad es declarativa y formal (GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana Camila, Procedimiento tributario y de la seguridad social, 8^a ed. actualizada y ampliada por Susana Camila Navarrine, Depalma, Buenos Aires, 2001, p. 152).
- ¹⁹ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, Los recursos administrativos y judiciales, en AMATUCCI, Tratado de Derecho Tributario cit., t. II, p. 643.
- ²⁰ En el supuesto de que transcurrieran noventa días desde la evacuación de la vista o del vencimiento del término establecido en el primer párrafo sin que se dictare la resolución, el contribuyente o responsable podrá requerir pronto despacho. Pasados treinta días de tal requerimiento sin que la resolución fuere dictada, caducará el procedimiento, sin perjuicio de la validez de las actuaciones administrativas realizadas, y el fisco podrá iniciar -por única vez- un nuevo proceso de determinación de oficio, previa autorización del titular de la Administración Federal de Ingresos Públicos, de lo que se dará conocimiento dentro del término de treinta días al organismo que ejerce superintendencia sobre la Administración Federal, con expresión de las razones que motivaron el evento y las medidas adoptadas en el orden interno (art. 17 de la ley 11.683).
- ²¹ Que se interpondrá ante la misma autoridad que dictó la resolución recurrida, mediante presentación directa de escrito o por entrega al correo en carta certificada con aviso de retorno.
- ²² Se refiere al art. 165 de la ley 11.683. Cabe agregar que el recurso del inciso b, no será

procedente respecto de las liquidaciones de anticipos y otros pagos a cuenta, sus actualizaciones e intereses. Asimismo, no será utilizable esa vía recursiva en las liquidaciones de actualizaciones e intereses cuando simultáneamente no se discuta la procedencia del gravamen (art. 76 in fine de la ley 11.683).

²³ Conf. art. 76 de la ley 11.683.

²⁴ Conf. CARLI, Carlo, Derecho Procesal, 2ª ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1965, p. 365; PALACIO, ob. cit., t. IV, p. 143; entre otros.

²⁵ Conf. arts. 17 in fine y 18 de la Ley de Procedimientos Administrativos 19.549 (la "ley 19.549").

²⁶ Dicha teoría jurídica a su vez hay que diferenciarla de la que rige para los actos administrativos. Al respecto ver GORDILLO, Agustín, Tratado de Derecho Administrativo, t. 3, Cap. XI.

²⁷ Conf. arts. 7º y 8º de la ley 19.549.

²⁸ Conf. art. 164 de la ley 11.683.

²⁹ Argumento del art. 172 del CPCCN.

³⁰ Ver GIULIANI FONROUGE y NAVARRINE, ob. cit., p. 696.

³¹ TFN, sala A, 14-6-2002, "Alfredo Gentili y Cía SA".

³² La agrupación de los objetos en clases -llamada clasificación- es un acto intelectual que en la mayoría de los casos cumplimos inadvertidamente, pues [...] nos es inculcado junto con el lenguaje. Todo lenguaje, en la medida en que se halla compuesto por palabras de clase, presupone un complejo sistema de clasificaciones; y, aunque los idiomas de culturas semejantes tienden a adoptar clasificaciones parecidas, cada lenguaje tiene sus propias peculiaridades. La clasificación es un hecho cultural y, en ocasiones, meramente individual. No hay, pues, clasificaciones verdaderas ni clasificaciones falsas, tal como no existen nombres verdaderos ni falsos para cada objeto. Hay clasificaciones aceptadas o poco conocidas, útiles o inútiles (para algún fin determinado), fructíferas o estériles (en alguna dirección determinada) (GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M. y GUARINONI, Ricardo V., Introducción al conocimiento científico, Eudeba, Buenos Aires, 2003, p. 39).

³³ Conf. arts. 16, 17 y conchs. de la ley 11.683.

³⁴ TFN, sala A, 9-12-96, "Tarlowki, Carlos su sucesión s/Recurso de apelación"; sala B, 30-3-99, "Ribotta, Roberto Francisco s/Apelación, ganancias"; íd., 5-11-2002, "Agremiación Médica Platense s/Apelación".

³⁵ TFN, sala C, 14-10-95, "SOINCO SACI"; 12-11-2002, "De la Garna, Juan Antonio s/Recurso de apelación -ITI-"; sala B, 13-9-2006, "Muraroa SA".

³⁶ TFN, sala D, 13-11-95, "Sosa, Mirtha Elena"; sala A, 14-6-2002, "Alfredo Gentili y Cía. SA"; íd., 10-6-2004, "Antolín Fernández SA"; sala B, 26-5-2006, "Distrisol SRL".

³⁷ Sala A, 4-5-2005, "Ruggiero, Damián L."

³⁸ TFN, sala B, 21-8-2002, "Alessio, Ángel".

³⁹ TFN, sala A, 5-12-2005, "Normed SA s/Apelación".

⁴⁰ TFN, sala B, 29-8-2002, "Sanes SA s/Apelación, IVA"; sala B, 5-9-2003, "Lomali SA".

- ⁴¹ TFN, sala D, 31-5-2003, "Grosman, Mauricio G."
- ⁴² TFN, sala B, 15-8-2003, "Di Martino, Rubén D."
- ⁴³ TFN, sala D, 24-11-2003, "Bearzi, Sergio A."; sala C, 21-9-2004, "Am, Antonio E."
- ⁴⁴ TFN, sala A, 23-12-2003, "Caminos SA s/Recurso de apelación".
- ⁴⁵ TFN, sala B, 28-10-2005, "González, María Laura s/Apelación, ganancias".
- ⁴⁶ TFN, sala D, 20-2-2006, "IDM SA".
- ⁴⁷ TFN, sala C, 7-4-2006, "Carreras Presas SA".
- ⁴⁸ TFN, sala A, 18-12-98, "Marzoni Hnos. SCCI".
- ⁴⁹ TFN, sala A, 17-9-99, "Sagyd SA s/Recurso de apelación, IVA".
- ⁵⁰ TFN, sala B, 21-11-2005, "Daciva SA"; íd., 14-3-2006, "Alas de Buenos Aires SA" y "María Isabel SAACIF"; sala D, 28-9-2006, "La Laguna de Rocha SA".
- ⁵¹ TFN, sala B, 17-5-2005, "Anaeróbicos SA"; íd., 5-6-2006, "Agencia Marítima Sea Land SA".
- ⁵² TFN, sala B, 27-10-2003, "Carlos María Meda y Domingo Fernando Falco Abogados, sociedad de hecho s/Apelación"; íd., 19-5-2004, "Construcciones del Sur SA"; 17-5-2005, "Anaeróbicos SA".
- ⁵³ TFN, sala A, 27-4-71, "Industria Talvari SA"; sala B, 1-10-2002, "Reggiani, José s/Apelación"; sala C, 12-3-2003, "Karma, Juan Carlos; Karma, Rubén Alberto (Sucesión de Karma, Héctor Hugo) s/Recurso de apelación"; sala A, 9-4-2003, "AIM Asistencia Integral de Medicamentos SA"; sala B, 17-5-2005, "Anaeróbicos SA".
- ⁵⁴ TFN, sala B, 7-2-2006, "Azur de Isola, Graciela Albertina SA"; sala A, 12-4-2006, "Arenera Las Tres CSA"; sala B, 2-6-2006, "Sonrisa SA".
- ⁵⁵ TFN, sala C, 15-2-2006, "La Maleva SA".
- ⁵⁶ TFN, sala D, 29-6-2006, "Dottori, Héctor J. s/Recurso de apelación"; sala C, 21-9-2004, "Ulloque, Juan A."; íd., 12-10-2004, "Cazorla, Julián y otros".
- ⁵⁷ TFN, sala A, 20-9-2000, "Representaciones EAPE SA s/Apelación".
- ⁵⁸ Al respecto recomendamos muy especialmente a PALACIO, ob. cit., t. IV, p. 155; entre otros, TFN, sala C, 7-4-2006, "Samparisi, Salvador".
- ⁵⁹ Ver por ejemplo cuando se han planteado cuestiones de competencia del órgano administrativo, TFN, sala A, 4-9-91, "Attme, José Alejandro"; sala B, 29-10-91, "Attme, Alejandro".
- ⁶⁰ En tanto dicho tribunal ha fundado sus fallos en jurisprudencia de la CNCiv. Conf. sala A, 29-5-98, "Frigorífico Rafaela SA". El art. 172 del CPCCN establece que quien promoviera la nulidad "...deberá expresar el perjuicio sufrido del que derivare el interés en obtener la declaración y mencionar, en su caso, las defensas que no ha podido oponer..."
- ⁶¹ TFN, sala A, 11-3-96, "Cooperativa Agrícola La Colonia de Juan B. Alberdi Ltda. s/Apelación"; íd., 31-10-2000, "Imperquímica SRL"; sala C, 8-4-99, "Resinfor SA s/Recurso de apelación, IVA"; íd., 15-3-2001, "Duperial SA s/Recurso de apelación".
- ⁶² Sobre el particular se ha resuelto que "...a los efectos de la procedencia de una nulidad, interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por

lo que nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que habríase visto privado de oponer el impugnante, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar..." Conf. TFN, sala A, 19-6-2003, "Iannozzi, Domingo".

- ⁶³ TFN de la 5ª ' Nom., 2-6-76, "Herbert SA", con cita del voto del vocal Mordeglia en la causa "Safra SA", sent. del 26-5-76.
- ⁶⁴ TFN, 20-10-75, "Staffer Rousselot Argentina SA"; 23-6-76, "Ramgras SA s/Recurso de apelación, impuesto a las ventas"; sala A, 20-9-91, "Romero SA"; sala B, 30-11-93, "Sevel Argentina SA s/Apelación"; íd., 8-7-97, "Alfader SRL"; 22-8-97, "Yoma SA"; 6-8-2002, "Ingeniero Alonso Crespo SA"; sala D, 23-6-2003, "Levin, Ernesto A."; sala C, 7-4-2006, "Samparisi, Salvador"; entre otros. En materia de denegación de prueba en sede administrativa, se ha utilizado la regla contenida en el art. 260 del CPCCN en materia de recurso de apelación. Conf. TFN, sala C, 7-4-2006, "Samparisi, Salvador".
- ⁶⁵ TFN, sala B, 16-8-94, "Gabimar SRL"; íd., 8-5-97, "Alfader SRL"; 22-8-97, "Yoma SA"; entre otras.
- ⁶⁶ Conf. arts. 17 y ss. de la ley 11.683, e inc. f del art. 1º y arts. 7, 8 y 11 de la ley 19.549.
- ⁶⁷ Continúa: "...salvo en materia de sanciones y sin perjuicio de las facultades establecidas en los artículos 164 y 177, no se podrá ofrecer la prueba que no hubiera sido ofrecida en el correspondiente procedimiento ante la Dirección General Impositiva, con la excepción de la prueba sobre hechos nuevos o la necesaria para reputar el resultado de medidas para mejor proveer dispuestas en sede administrativa..." La norma resulta inconstitucional porque viola el derecho de los contribuyentes de producir y ofrecer pruebas útiles para la resolución del caso ante un órgano independiente como resulta el TFN en manifiesta violación del derecho de defensa en juicio garantizada por el art. 18 y por los tratados de protección a los derechos humanos cuya aplicación resulte corresponder según el caso (conf. inc. 22 del art. 75 de la Const. Nac.). Esta modificación a la ley de rito -efectuado por la ley 25.239 (B. O. del 31-12-99)- introdujo un profundo cambio en el proceso tributario que se lleva adelante en los estrados de dicho tribunal cuya máxima garantía radica en la imparcialidad del órgano decisor y en la protección a la debida defensa en juicio del contribuyente. Se ha restringido inconstitucionalmente la posibilidad de asegurar un debate amplio de los hechos invocados ante un tribunal imparcial despojado de cualquier arbitrariedad que hubiese seguido la administración tributaria en el procedimiento de determinación de oficio. Además de ello, se ha violado la garantía del dictado de una sentencia sobre la base del descubrimiento real de cómo acontecieron de los hechos invocados, independientemente de lo alegado por las partes (conf. art. 164 de la ley 11.683). Este criterio cuya intención radica en preservar el debido cumplimiento del derecho de defensa en juicio fue tomado por este mismo Tribunal Fiscal en los hechos a partir de los precedentes in re "Procesamientos Industriales Laminados Argentinos Residuales SA", sala A, sentencia de fecha 1-2-2002 e in re "Baicocchi Pinasco, Juan P.", sala C, sentencia de fecha 13-2-2002, en tanto decidió la inaplicabilidad de la norma aquí impugnada y promovió la producción probatoria que no había sido ofrecida en sede de la demandada.
- ⁶⁸ Conf. art. 117 del Código Fiscal.

⁶⁹ Sala B, 22-8-97, "Yoma SA"; entre otros.

⁷⁰ No obstante las denominadas "bilaterales" estudiadas por FALCÓN, Elementos de Derecho Procesal Civil, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1987, t. II, p. 52.