

JURISPRUDENCIA ARGENTINA RELEVANTE EN MATERIA DE DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO

I. Principios constitucionales básicos

1. Tutela jurisdiccional. Control judicial suficiente

No cabe hablar de juicio -y en particular de aquel que el art. 18 de la CN exige como requisito que legitime una condena-, si el trámite ante el organismo administrativo no se integra con la instancia judicial correspondiente; no de juicio previo, si esta instancia no ha concluido y la sanción, en consecuencia, no es el resultado de actuaciones producidas dentro de la misma. CSJN "Dumit" (Fallos 284:150). Precedente del caso "Lapiduz", CSJN, 28/4/98.

2. Tutela jurisdiccional. Legitimidad de tribunales administrativos

1. Se admite la validez constitucional de órganos jurisdiccionales creados fuera del marco del Poder Judicial, en la medida que sus decisiones se encuentren sujetas a un control judicial suficiente. CSJN "Fernández Arias c/ Poggio" (Fallos 247:646).

2. Que también los tribunales argentinos, desde antiguo, han declarado la validez de disposiciones equivalentes que rigieron o rigen en el orden nacional. Así, esta Corte, en numerosos fallos, resolvió que es compatible con la Ley Fundamental la creación de órganos, procedimientos y jurisdicciones especiales - de índole administrativa - destinados a hacer más efectiva y expedita la tutela de los intereses públicos, habida cuenta de la creciente complejidad de las funciones asignadas a la Administración ... Que, sin embargo, la referida doctrina, según la cual es válida la creación de órganos administrativos de la especie indicada, no supone, como es lógico, la posibilidad de un otorgamiento incondicional de atribuciones jurisdiccionales. Esto es lo que surge de los precedentes citados en el considerando anterior, los que ilustran en el sentido de que la actividad de tales órganos se encuentra sometida a limitaciones de jerarquía constitucional, que, desde luego, no es lícito transgredir. Porque va de suyo que regímenes del carácter del que en estos autos se impugna dejan de ser válidos cuando, confrontados con las normas básicas del ordenamiento jurídico, de las que no deben ser sino consecuencia (art. 31, Constitución Nacional), resulta evidente que las infringen, en vez de acatarlas o a lo sumo adaptarlas respetando su esencia.... Que entre esas limitaciones preestablecidas figura, ante todo la que obliga a que el pronunciamiento jurisdiccional emanado de órganos administrativos quede sujeto a control judicial suficiente, a fin de impedir que aquéllos ejerzan un poder absolutamente discrecional, sustraído a, toda especie de revisión ulterior (Fallos, t. 244, p. 548). FERNANDEZ ARIAS, ELENA Y OTROS c/ POGGIO, JOSE (suc.) Corte Suprema de Justicia de la Nación

3. El principio constitucional de defensa en juicio previsto en el art. 18 de la CN y la prohibición al poder Ejecutivo de ejercer funciones judiciales –art.109- quedan a salvo siempre y cuando los organismos de la administración dotados de jurisdicción para resolver conflictos entre particulares hayan sido creados por ley, su independencia e imparcialidad esté asegurada, el objetivo económico y político considerado por el legislador para crearlos (**y restringir así la jurisdicción que la Constitución Nacional le atribuye a la justicia ordinaria**) sea razonable y sus decisiones estén sujetas a control judicial amplio y suficiente.....Conviene recordar que la atribución de la jurisdicción primaria a organismos administrativos se justifica cuando la resolución de la controversia presuponga la familiaridad con hechos cuyo conocimiento haya sido confiado por la ley a cuerpos expertos, debido a que su dilucidación depende de la experiencia técnica de dichos cuerpos.....que s relevante añadir que no cualquier controversia pueda ser válidamente conferida al conocimiento de órganos administrativos con la mera

condición de que sus decisiones queden sujetas a un control judicial suficiente. Los motivos tenidos en cuenta por el legislador **para sustraer la materia de que se trate de la jurisdicción de los jueces ordinarios** deben estar debidamente justificados pues, de lo contrario, la jurisdicción administrativa carecería de sustento constitucional..." CSJN Angel Estrada y Cía SA c/ Secretaría de Energía y Puertos; Considerandos 12 a 14. Sentencia del 5/4/2005

3. Tutela jurisdiccional. Solve et repete

1. La ley 18.820 y 21.864 no resultan violatorias del art. 8º, inc. 1º de la Convención Americana de Derechos Humanos si el apelante ni siquiera ha alegado que le fuere imposible, debido al excesivo monto del depósito, interponer el recurso de apelación previsto en la legislación cuestionada, de tal forma de impedir real y efectivamente el ejercicio de su derecho. CSJN "Microómnibus Barrancas de Belgrano SA" 21/12/89 (Fallos 312: 2489).

2. Si la parte empresaria ha cumplido simbólicamente con el principio "solve et repete", efectuando un depósito del capital nominal sin actualización e intereses y acompañando prueba tendiente a demostrar la imposibilidad práctica de efectuar el pago total de la deuda previsional que le fue determinado, corresponde la apertura de la instancia judicial en aras a la garantía de la defensa en juicio. C.N. Trabajo, Sala V, "Frigorífico Bahiense SAIC", 13/5/96.

3. Se ha aceptado la posibilidad de eximir la exigencia del pago previo a la apelación en supuestos de excepción que contemplen situaciones concretas de los afectados a fin de evitar que aquel pago se traduzca en un real menoscabo del derecho de defensa en juicio...lo que ha de valorarse...no son las dificultades de su oblación derivadas de equilibrios financieros o de circunstancias particulares del giro de los negocios de la demandada, sino que a través de ella se verifique un importante desapoderamiento de bienes de la entidad..ese importante desapoderamiento requiere en consecuencia, y dado su carácter excepcional, de una prueba fehaciente..". En el caso, se rechazó como garantía de la deuda un plazo fijo nominativo. C. Fed. Seguridad Social Sala I "Favacard" del 30/12/04.

4. La institución del "solve et repete" ha sido declarada inconstitucional por la Corte Suprema de Justicia del Uruguay (Consejo Nacional de Subsistencia c/ Ravizza") e Italia ("Stroppa" del 31/3/61).

5. Las excepciones admitidas respecto de la validez constitucional de las normas que requieren el pago previo de las obligaciones fiscales como requisito para la intervención judicial, contemplan, fundamentalmente, situaciones patrimoniales concretas de los particulares - tanto personas físicas como de existencia ideal -, a fin de evitar que ese previo pago se traduzca - a causa de la falta comprobada e inculpable de los medios pertinentes para enfrentar la erogación - en un real menoscabo de la defensa en juicio. Sociedad Anónima Expreso Sudoeste (SAES) c/ Provincia de Buenos Aires (Ministerio de Economía) s/ demanda contenciosoadministrativa. 27-12-1996 Fallos 319: 3415.

4. Seguridad jurídica

1. No parece discutible que el objeto del art.101 de la ley 11683 ha sido llevar la tranquilidad al ánimo del contribuyente con la ineludible consecuencia de que cualquier manifestación que formule ante la DGI será secreta. Se trata, pues de la seguridad jurídica como medio decisivo establecido por el legislador para facilitar la adecuada percepción de la renta pública. CSJN "Cusenier" 12/12/60.

2. El derecho a la privacidad es aquel que protege jurídicamente un ámbito de autonomía individual constituido por los sentimientos, hábitos y costumbres, las relaciones familiares, la situación económica, las creencias religiosas, la salud mental y física y, en suma, las acciones, hechos o datos que, teniendo en cuenta las formas de vida aceptadas por la comunidad, están reservadas al propio individuo y cuyo conocimiento y divulgación por extraños significa un peligro real o potencial de la

Intimidad” CSJN “DGI c/ Colegio Público de Abogados” 13/2/96. En igual sentido “ CSJN “Ponzetti de Balbín” del 11/12/84.

3. La inclusión “del delito que se le impute en las denuncias penales” dentro de las enumeradas por el art. 1 del Dto. 609/99 (que incorporó un quinto párrafo al art. 101 de la ley 11.683 entre aquellos supuestos que no están alcanzados por el secreto fiscal, constituye un comportamiento groseramente anticonstitucional. Es clarísimo (“manifiesto” dentro de los términos del art. 43 CN) que publicitar denuncias penales comienza a producir efectos con naturaleza de condena lo que choca de frente con la garantía que todos los ciudadanos tenemos en la presunción de inocencia...cuando se trata de empresas, resulta notorio que la condena penal formal es muy inferior a la social, que redunde en el tan temido desprestigio empresarial. Por eso, permitir la publicidad de denuncias penales por parte del PE antes de que haya funcionado otro de los poderes del Estado, el judicial, implica convalidar un actuar antirrepublicano. “Promofilm SA” del 8/10/03. Juz. Federal nº 4

4. Nadie puede ser objeto de injerencias arbitrarias o abusivas en su vida privada, en la de su familia, en su domicilio o en su correspondencia, ni de ataques ilegales a su honra o reputación, y toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra tales injerencias o ataques. Art. 11, incs. 2 y 3 del Pacto de San José de Costa Rica; Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de las Naciones Unidas.

5. Debe rechazarse el pedido de apertura de una caja de seguridad formulado por el fisco a fin de trabar embargo sobre los bienes contenidos en ella, pues la procedencia de la medida solicitada es de carácter excepcional y solo resulta procedente cuando no es posible identificar bienes a embargo y se demuestre que se han efectuado maniobras tendientes a sustraer bienes del alcance del acreedor fiscal. Si bien la evasión fiscal configura una conducta reprochable, ello no justifica la apertura compulsiva de cajas de seguridad a fin de embargar bienes del deudor, en tanto existan otros remedios cautelares susceptibles de lograr el mismo efecto – en el caso se ordenó la inhibición general de bienes- sin perjudicar el derecho a la intimidad” Juzgado Cont. Adm. Nº 1 de La Plata PET 12/5/2005, pág 3, con nota del Dr. Corti.

6. Corresponde hacer lugar a la medida cautelar innovativa solicitada por las empresas hoteleras y gastronómicas de Mar del Plata a fin de que el fisco de la pcia. de Buenos Aires se abstenga de exigirles revelar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de sus huéspedes pues el recaudo de verosimilitud en el derecho se encuentra evidentemente cumplido al encontrarse en juego derechos de raigambre constitucional, potencialmente afectados mediante la intrusión estatal que se pretende desde el organismo recaudador. Juzgado de Garantías 1 de Mar del Plata, 5/4/07 “Asociación Empresaria Hotelera Gastronómica de Mar del Plata”.

7. El principio de seguridad jurídica es igualmente emanación de la idea de justicia y exige la protección de la posición jurídica una vez obtenida. Al ser ello así, tanto las autoridades como los sujetos pasivos en particular han de tomar en consideración los intereses legítimos de la otra parte y no pueden, con su propia conducta, sobre la que la otra parte ha depositado su confianza, actuar contradictoriamente (conf. Heinrich Wilhelm Kruse, Derecho Tributario, Ed. De Derecho Reunidas, Madrid, 1978, pág. 144 y ss.).Constituye una consecuencia inmediata de la estabilidad y la previsibilidad del sistema jurídico, o sea, de la certeza del derecho. Por tal motivo, el Profesor José O. Casas ha sostenido que el principio de seguridad jurídica adquiere plenitud en el ejercicio de la potestad tributaria normativa, con el cumplimiento estricto de recaudos tales como: la vigencia institucional plena; la realización concreta de los principios, derechos y garantías constitucionales; la reserva de la ley y una mínima flexibilidad de la misma; la irretroactividad de las normas; el sometimiento a la regla de jerarquía normativa; y la estabilidad, transparencia, precisión y simplicidad en los preceptos, entre otros conceptos (Seguridad

Jurídica y tributación, Revista jurídica de Bs. As., 2001). El concepto de marras podemos identificarlo también como el de previsibilidad del ordenamiento jurídico. Nos encontramos, entonces, frente a la idea de la previsibilidad objetiva de las situaciones jurídicas de los particulares, elemento nuclear en la definición de un derecho seguro. No obstante lo expuesto, el principio de la seguridad jurídica no se infringe cuando el legislador lleva a cabo modificaciones en las normas legales ni dicho principio ampara la necesidad de preservar en forma indefinida un determinado régimen jurídico; empero, la posibilidad de eliminar tratamientos de excepción o modificar el status normativo no debe entenderse como absoluta. Y aunque se pueda admitir el reordenamiento del interés público alterando las normas tributarias, esta libertad tiene en la seguridad jurídica algunas limitaciones, especialmente en lo relativo a aquellas situaciones cuyo presupuesto prevea efectos ligados a actuaciones de los particulares que deben conservarse o extenderse durante un período prolongado de tiempo. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "A" "Cerro Vanguardia" del 1/10/07

5. Razonabilidad

1. Dada la facultad constitucional de reglamentar los derechos individuales, a fin de limitarlos en su ejercicio, pero con la prohibición de alterarlos en esa actividad reglamentaria, es la razonabilidad de ésta la que debe darnos el límite de su constitucionalidad o inconstitucionalidad; en otras palabras, que cuando esa reglamentación altera, conculca o anula los derechos individuales en función de valoraciones no suficientemente superiores ni fundadas en el bienestar general o bien común, excepcional y transitorio, o que de otra manera se evidencia una desproporción o falta de relación adecuada, lógica, entre el fin perseguido por la norma y el medio elegido para concretarlo, esa alteración es inconstitucional y cae bajo la sanción del art. 28, en cuanto por la instancia reglamentaria se esta modificando inválidamente la Constitución. García Belsunce "Garantías Constitucionales" p.102.

2. Si bien la Corte afirmó que el sistema de presunciones previsto en la ley 23.256 resultaba razonable, precisó que el particular podía aportar elementos probatorios orientados a destruir esa presunción que la ley contiene. CSJN "San Telmo" 27/8/96.

II. Decretos y Resoluciones generales frente al principio de legalidad.

1. Cuando la inteligencia de un precepto, basada exclusivamente en la literalidad de uno de sus textos –sin apoyatura que así lo sostenga–, conduzca a resultados concretos que no armonicen con los principios axiológicos enunciados en otro de rango superior y produzca consecuencias notoriamente disvaliosa, resulta necesario dar preeminencia al espíritu de la ley, a sus fines, al conjunto armónico del ordenamiento jurídico y a los preceptos fundamentales del derecho en el grado y jerarquía en que éstos son valorados por el ordenamiento normativo. De lo contrario, aplicar la ley se convertiría en una tarea mecánica incompatible con la naturaleza misma del derecho y con la función específica de los magistrados, que les exige siempre conjugar los principios contenidos en la ley con los elementos fácticos del caso, pues el consciente desconocimiento de unos u otros no se compadece con la misión de administrar justicia. CSJN Fallos 302-1284.

2. Cualquier extensión analógica, aún por vía reglamentaria, de los supuestos taxativamente previstos en la ley, se exhibe en pugna con el principio constitucional de legalidad del tributo. Al respecto se tiene sentado que no cabe aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales para extender el derecho o imponer obligaciones más allá de lo previsto por el legislador, habida cuenta de la reiterada doctrina en el sentido de que, atendiendo a la naturaleza de las obligaciones fiscales, rige el principio de reserva o legalidad. "Eves Argentina SA" CSJN, 14/10/93 (Fallos 316:2329).

3. La omisión de una ley no puede ser suplida por el Poder Ejecutivo por más elevados como convenientes que hayan sido los móviles, desde que ningún habitante está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni puede ser penado sin ley anterior al hecho del proceso...Los derechos y obligaciones de los habitantes así como las penas de cualquier clase que sean, solo existen en virtud de sanciones legislativas y el poder Ejecutivo puede crearlas ni el poder Judicial aplicarlas si falta la ley que las establezca” CSJN Fallos 275:89

4. Las disposiciones de una ley o reglamento deben apreciarse con arreglo a su naturaleza intrínseca, antes que con sujeción a la denominación asignada por el legislador. Es principio aceptado desde antiguo por la Corte que no importa la calificación que se utilice para denominar la realidad de las cosas, si se advierte que las instituciones jurídicas no dependen del “nomen juris” que se les dé o asigne por los otorgantes del acto o el legislador incluso, sino de su verdadera esencia jurídica económica y entonces, cuando medie ausencia de correlación entre nombre y realidad deberá desestimarse el primero y privilegiar la segunda, o lo que es equivalente, los caracteres que la ciencia del derecho exige para que se configuren los distintos hechos y actos jurídicos. Por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, es propio de la interpretación indagar lo que ellas dicen jurídicamente. Las disposiciones de una ley o reglamento deben apreciarse con arreglo a su naturaleza intrínseca, antes de que con sujeción a la denominación asignada por el legislador. **“Horvath Pablo” CSJN, 4/5/95 (Fallos 318:676).**

5. Cuando se controvierte la legitimidad de las resoluciones emanadas de la DGI al emitir normas generales, la Corte debe limitarse a examinar si son o no compatibles con los principios constitucionales, de las leyes a las que complementan y a emitir juicio acerca de la su aplicación al caso, tal como el organismo de administración las concibió, ya que está vedado a los Tribunales el juicio sobre el acierto o la conveniencia de disposiciones adoptadas por los otros poderes en ejercicio de sus propias facultades. **“Krill Producciones Gráficas SRL”. CSJN 8/6/93 (Fallos 316:1241).**

6. Los cambios de criterio impositivo, como principio, sólo rigen para el futuro, preservando de los efectos que las modificaciones produzcan a las situaciones definitivas en que se encuentren los contribuyentes, a fin de no causar agravio al principio constitucional de inviolabilidad del derecho de propiedad. **“La Plata Cereal Co.” CSJN, 15/3/83.**

7. La ausencia de previsión de una vía recursiva específica para las resoluciones del art. 7 del Dto. 618/97 autoriza la aplicación supletoria de la ley 19.549 y su reglamentación. (art. 24, inc. a) Dictamen de la Procuración del Tesoro de la Nación 239:554.

8. Las normas que la DGI dicta en ejercicio de las facultades otorgadas por el art. 7 de la ley 11.683 (hoy del dto. 618/97) integran el conjunto de disposiciones imperativas que instituyen y regulan la percepción de los impuestos; por lo tanto, muestran la misma eficacia que la ley que reglamentan, en tanto respeten su espíritu, razón por lo cual solo cabría omitir su aplicación cuando mediara un amplio y explícito debate sobre su validez. CSJN Fallos 281:170.

III. Jornadas y congresos

1. Es deseable una mayor precisión del concepto de libre acceso a la justicia, previsto en el art. 8º del Pacto de San José de Costa Rica, en problemas tan importantes en materia fiscal como: a) la derogación de la regla "solve et repete" en los países que aun la mantienen, por constituir un privilegio del Estado que atenta contra la igualdad de las partes en el proceso y ante la ley; b) el reconocimiento de la naturaleza jurídica penal de las sanciones que aplica la administración cuando ella revistan las características de verdaderas penas; c) la exigencia de imparcialidad de los tribunales administrativos y la revisión de sus fallos por órganos jurisdiccionales independientes del Poder Ejecutivo.

3ras. Jornadas Rioplatenses de Tributación (Buenos Aires, junio de 1988).

2. * La interpretación de los preceptos sobre protección de los derechos humanos debe efectuarse en forma amplia y no restringida.

* Es necesario asegurar el acceso, incondicionado e inmediato, de todas las personas a los tribunales judiciales, lo cual significa, incluso, que la regla "solve et repete" debe quedar sin efecto en aquellos países en los cuales todavía tiene vigencia, por ser violatoria del principio de igualdad.

* Los derechos humanos rigen también para las personas jurídicas en tanto les sean aplicables, es decir, con excepción de los derechos personalísimos no ejercitables por aquéllas.

* La Convención Americana sobre Derechos Humanos, suscripta en San José de Costa Rica en 1969, tiene carácter operativo para aquellos países que la han ratificado y ello implica la plena vigencia de los derechos y garantías allí reconocidos, aun en caso de ausencia o insuficiencia de normas de derecho interno que reconozcan esos derechos y garantías. **Asociación Internacional de Tributación y Derechos Humanos. 1ras. Jornadas Internacionales de Tributación y derechos humanos. Lima, 1989.**

3. * Recomendación 5ª Se debe adoptar formalmente un estatuto de contribuyente o código de defensa del contribuyente, dentro del código tributario o en ley especial, preferentemente con preeminencia sobre las leyes ordinarias, que proteja los derechos del sujeto pasivo u obligado tributario, previendo, entre otros : a) derechos y garantías en el procedimiento de verificación, comprobación y fiscalización; b) prohibición del "solve et repete" en todas las instancias; c) prohibición del uso de presunciones fiscales como base para el proceso penal contra el sujeto pasivo.

* Recomendación 6ª La seguridad de los derechos individuales del sujeto pasivo u obligado tributario es un valor fundamental del Estado democrático de derecho, manifestándose, entre otros, por medio de la legalidad, tutela jurisdiccional e irretroactividad de la ley tributaria. **20vas. Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. San Salvador de Bahía, Diciembre de 2000.**

3. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier carácter.

Convención Americana sobre derechos humanos (Pacto de San José de Costa Rica. Art. 8º)

IV. Facultades de verificación y fiscalización

A. Principios generales

1. Consulta de estado de fiscalizaciones via Internet. Implementación del servicio" RG 2163 (B.O. 5/12/06).

2. Es posible atribuir responsabilidad al Estado por hechos u omisiones ilegítimas de sus funcionarios; dicha responsabilidad no escapa en el caso a los lineamientos de la teoría

general de la responsabilidad civil, exigiendo, para configurarse, un irregular cumplimiento de las obligaciones legales y la existencia de culpa en el funcionario. CSJN 11/5/823 ED 16, p.332

B. Art. 35 incs. a, b y c Ley 11.683

1. Para que exista un "instrumento público" es necesario que una ley -en sentido formal y material- confiera la facultad específica de otorgar esta clase de instrumentos. En el marco de la ley de procedimiento tributario, cuando el legislador ha querido conferir a determinadas actas el carácter de instrumento público, así lo ha hecho. Tal el caso de las actas de notificación de su art.100, inc. b) "in fine" de la ley 11.683 (t.v.). Es indudable que aquellas son instrumentos públicos, porque tal carácter proviene de la voluntad expresa de la ley. Las actas labradas en los términos del citado art. 35 no son instrumentos públicos y cumplen la función de "servir de prueba en los juicios respectivos". En otros términos, la ley no ha querido aquí conferirles un carácter especial, y su valor probatorio puede ser desvirtuado por otros medios probatorios, sin necesidad de acudir a la redargución de falsedad, propia de los primeros. TFN, Sala "A" "Bolis, Ricardo" 9/3/99.

2. Las actas de constatación que confeccionan los inspectores de la DGI no son más que exposiciones provenientes de las percepciones - por sus sentidos- de los funcionarios en el momento de la inspección, por lo que mal puede pretenderse que estas actas posean, sin más otra aptitud de acreditación que la exclusivamente referida al hecho al que aluden, máxime si no se verifica la presencia de potros elementos independientes que apoyen las actuaciones administrativas, C. Fed. De Córdoba, sala B "Vinderola Carina" del 5/5/2005.

3. La aportación o exhibición de documentos contables, durante el trámite administrativo de verificación y fiscalización del debido cumplimiento de las obligaciones tributarias, no puede considerarse como una colaboración equiparable a la "declaración" a la que hace referencia el art. 18 de la Constitución Nacional — en el caso, se anuló la resolución que revocó el procesamiento por el delito de evasión simple con sustento en que se había quebrantado esta garantía constitucional— , ya que el contribuyente no formula una declaración en la que admite su culpabilidad en tanto se trata de aportes que efectúa como medio para determinar el impuesto, no su omisión o evasión. [Cámara Nacional de Casación Penal, sala I 18/01/2007 "Florido, Raúl s/rec. de casación"](#). En el mismo sentido, [Cámara Nacional de Casación Penal, sala III, 18/05/2006, "Faviano, Carlos s/rec. de casación"](#), LA LEY 29/12/2006, 7 - IMP 2007-3, 277; [Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala B, 14/02/2006, "Garantía Cía. Argentina de Seguros y otros"](#), DJ 10/05/2006, 139 - IMP 2006-11, 1391; [Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala B, 04/10/2005, "Cargill S.A.C.I."](#).

4. El resguardo de no verse obligado a declarar contra sí mismo no puede ser invocado cuando las manifestaciones o exhibiciones de libros o documentos contables son requeridas en ejercicio de atribuciones conferidas por la ley — en el caso, se anuló la resolución que revocó el procesamiento por el delito de evasión simple con sustento en que se había quebrantado esta garantía constitucional— , pues si bien la actividad fiscalizadora de la Administración Federal de Ingresos Públicos puede conducir a la obtención de elementos probatorios de que el contribuyente a defraudado al Fisco, es evidente que con ello no se está exigiendo a aquél la difícil prueba de su inocencia, ya que lo único que se le impone es el deber de aportar los datos que puedan ayudar a la investigación, los que podrían ser conseguidos sin su colaboración a través de un allanamiento. [Cámara Nacional de Casación Penal, sala I 18/01/2007 "Florido, Raúl s/rec. de casación"](#). En el mismo sentido, [Cámara Nacional de Casación Penal, sala III, 18/05/2006, "Faviano, Carlos s/rec. de casación"](#), LA LEY 29/12/2006, 7 - IMP 2007-3, 277; [Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala B, 14/02/2006, "Garantía Cía. Argentina de Seguros y otros"](#), DJ 10/05/2006, 139 - IMP 2006-11, 1391; [Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala B, 04/10/2005, "Cargill S.A.C.I."](#).

C. Art. 35, inc. d ley 11.683

1. La mera posibilidad de resistencia a una inspección se daría en todos los casos en que la DGI debiera cumplir con sus funciones de fiscalización, y requerir el auxilio de la fuerza pública en todos los casos en que se proceda a una inspección constituiría un abuso que se contrapone en forma abierta y flagrante al principio constitucional de inviolabilidad del domicilio, y la excepción pasaría a ser regla” Juzgado Federal 2 de Morón, 3/10/91 “FN s/ orden de allanamiento” Impuestos L-A p.1075.

D. Art. 35 inc. e Ley 11.683

1. El allanamiento del domicilio constituye una limitación de la libertad individual; por ende, la orden para su ejecución debe ser expresa y concretamente fundada. “Colombres Garmendia” Cámara Federal de Tucumán, 23/9/67, DF XIX p.931. Fallo confirmado por la Corte Suprema de Justicia el 5/12/69.

1.1. El Tribunal Fiscal de la Nación es incompetente en relación a cualquier decisión sobre la legitimidad de un allanamiento efectuado por orden judicial, resorte exclusivo de la justicia (cfr. Sala “D” de este Tribunal en los autos “Oses, Enrique Aurelio, Nicolás Jorge Edgardo y Fantini Amílcar Víctor Sociedad de Hecho” del 17/5/99).

1.2. La sola mención, por parte del requiriente, de “indicios suficientes que resultan de investigaciones realizadas....que hacen presumir la existencia....de medios de prueba que permitirán comprobar presuntas infracciones a la legislación fiscal vigente.....” sin que se haga mención de cuáles son esos indicios suficientes, no basta para que proceda la medida, ya que es el suscripto, y no el requirente, quien debe determinar al conocer dichos indicios, si los mismos son suficientes. Juzgado Federal 2 de Morón, 3/10/91 “FN s/ orden de allanamiento” Impuestos L-A p.1075.

1.3. La misión del juez no es ni puede ser mecánica, debiendo entenderse que el art.41, inc. 5 de la ley 11683 ha establecido sólo un plazo para expedirse el magistrado, ya que se lo contrario, si fuese imperativo para él disponer el allanamiento, su ingerencia carecería de toda justificación, porque si tiene por objeto ofrecer la garantía que resulta de su investidura, ese propósito no se lograría de manera alguna con la sola circunstancia de poner simplemente su imperio al servicio de la autoridad administrativa” C. N. Cont. Adm. Fed. , sala I, “Opal c/ Ibarra” 17/9/90.

1.4. En lo que atañe a la fundamentación del auto por el cual se ordenaron los allanamientos cuya nulidad se solicitó, la ley procesal no es explícita ni sacramental en cuanto a las exigencias que deben informarse para que se cumpla con la reclamada obligación formal; por tanto debe examinarse cada caso concreto. En el caso, en la solicitud que formuló el ente recaudador se había remitido a un informe de Auditoría Fiscal, de donde queda claro la existencia de razones de mérito para presumir la comisión de un ilícito y la existencia de elementos vinculados o acreditantes del hecho ilícito. CN Penal Económico, Sala B, “Schvartzman, Hugo Jacobo” del 19/12/2000.

1.5. Es válida en un proceso penal la doctrina conocida como “plain view doctrine” en virtud de la cual, a partir de haberse verificado un ingreso inicial legítimo al domicilio, los funcionarios a quienes se encomendó el cumplimiento del allanamiento no están impedidos de secuestrar elementos demostrativos de la comisión de un delito distinto de aquél por el cual se libró la orden de ingreso, si la existencia de ellos fue advertida por accidente o a franca o simple vista. CN Penal Económico, Sala B, “Schvartzman, Hugo Jacobo” del 19/12/2000.

1.6. El carácter policial no deriva del hecho que la misma se produzca por alguna repartición estatal determinada, como la Policía Federal, sino con la naturaleza de la función en ejercicio de la cual aquella información se transmite. En consecuencia, la función policial no resulta exclusiva ni privativa de la que ejercen los cuerpos armados, ya que la Dirección General Impositiva indudablemente tiene asignadas por el ordenamiento funciones de policía económica CN Penal Económico, Sala B, “Schvartzman, Hugo Jacobo” del 19/12/2000.

1.7. Aun cuando el juez en persona conduzca la diligencia, ello debe haber sido dispuesto por escrito y solo así puede prescindir del mandamiento. Este documento, sin embargo, es obligatorio cuando el magistrado ha dejado en manos de otro el cumplimiento operativo del registro. CN Casación Penal, Sala III, “García” (30/12/96).

1.8. La ley procesal requiere que haya una orden del juez por auto fundado. Este requisito, aunque no supone una comprobación real y cierta, exige una enunciación expresa de las razones que puedan hacer al convencimiento del juez. En el caso, la única razón invocada es la necesidad de verificar la contabilización de determinadas operaciones en los libros de una SA en mitras a determinar una posible maniobra de fraude al Fisco. La mera comprobación de una hipótesis no es justificación suficiente para irrumpir en un domicilio privado, mucho menos cuando uno de ellos es la sede de un estudio profesional. CN Penal Económico, Sala A, 21/4/05 “Constructora Sudamericana”

1.9. La suscripción del acta por el inspeccionado no demuestra su aquiescencia al ingreso de los inspectores al interior del local y a la entrega de la documentación secuestrada, menos aun si se realizó el procedimiento con la participación de la fuerza pública, lo que supone un contorno en el cual la mencionada aquiescencia de la persona no equivale a una expresión auténtica de consentimiento. CN Penal Económico, sala A “Magnoni” del 27/8/93.

1.10. La teoría del fruto del árbol venenoso es una doctrina (cuyo origen puede encontrarse en el pronunciamiento de la Corte estadounidense en el caso “Silverthorne Limber Co. c. United States del año 1920) implica la exclusión (“exclusionary rule”) del uso material de los elementos probatorios ilegítimamente obtenidos. En nuestra jurisprudencia, su recepción no es uniforme e incluso, dentro de aquellos tribunales que la admiten, su aplicación ofrece matices (cfr. Adriana S. Nuñez, “La doctrina del fruto del árbol venenoso”, Periódico Económico Tributario del 10/9/98 pag. 1).

A juicio de esta Sala, no puede hoy desconocerse la aplicación de aquella teoría en el campo del derecho procesal tributario, cuyo fundamento último no es otro que la salvaguarda de los derechos constitucionales del individuo, en particular el resguardo del debido proceso adjetivo.

Mas se entiende que la “regla de exclusión” probatoria que deriva de su vigencia, debe ceder ante la existencia de una fuente independiente de convicción sobre los hechos. En otros términos, **la nulidad de un acto procesal comprende a la de la prueba que aquel contenga, pero no puede extenderse a otras pruebas derivadas de él en la medida que no sean consecuencia inmediata de aquella irregularidad, y que pudieron obtenerse por otros medios.** Esta es la interpretación que, por otra parte, surge de la jurisprudencia de tribunales argentinos (cfr. Corte Suprema de Justicia de la Nación , precedente de Fallos 308:733; Cámara Federal de La Plata, Sala II, “Villanueva Héctor y otro” del 27/12/84) y extranjeros (Fallo 428 US, 1976). Tribunal Fiscal de la Nación, Sala “A”, 15/12/00.

1.11. Al haber obtenido el Fisco instrumentos de una manera ilegítima, admitir la posibilidad de que pudiera retener fotocopias certificadas de ellos, importaría autorizarla a proveerse de elementos probatorios de origen espúreo, lo que resultaría manifiestamente inconciliable con las garantías de la inviolabilidad de los papeles privados y de la defensa en juicio establecida en el art., 18 de la

Constitución Nacional "D.G.I. c/ Carlos Kahan y otro s/ allanamiento", por la sala II de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal (fallo del 12.6.92),

1.12. Al utilizarse ilegítimamente las fotocopias de la documentación secuestrada para determinar la materia imponible de la actora, se ha violado garantías constitucionales tales como la inviolabilidad de los papeles privados y de la defensa en juicio establecida en el art. 18 de la Carta Magna, y por ende, las resoluciones cuestionadas resultan viciadas de nulidad. Tribunal Fiscal de la Nación, sala "A", "Antolín Fernández"

1.13. La buena administración de justicia no puede admitir la posibilidad de sustentar un pronunciamiento judicial sobre la base de elementos secuestrados como consecuencia de un procedimiento ilegítimo. La doctrina expuesta es la única que resulta compatible con la concepción del moderno estado de derecho, que supone que los individuos y el Estado se someten al orden jurídico legalmente establecido. "Diego Enrique Fiorentino" Fallos 306:1752).

1.14. La administración no puede utilizar a su favor documentación obtenida durante el proceso de inspección que ha contravenido el principio de igualdad durante la etapa de inspección. "Miaihé vs. France", Fallo citado en "Taxpayer protection in the european union" Kluwer Law, Holanda.

1.15. El organismo jurisdiccional declaró la nulidad del acto recurrido por haberse fundado en prueba obtenida en un procedimiento de allanamiento cuya nulidad fuera decretada por la justicia, con la consiguiente orden de devolución de la documentación secuestrada a la apelante ("Carlini, Claudio" - Sala B - 6/5/1998; "Red Hotelera Iberoamericana" - Sala D - 21/11/1997).

1.16. No es procedente el secuestro indiscriminado del disco rígido de la computadora, dado que ello adolece del vicio de allanarlo todo, buscando algo, en lugar de tener en claro que se busca y secuestrar lo que tiene, o puede razonablemente tener, vinculación con el delito. Cra. Fed. de Apelaciones de San Martín, "Fribe SA".

1.17. La garantía de inviolabilidad del domicilio se privilegia a tal extremo que incluso puede ser invocada por un tercero, distinto del morador del domicilio allanado, en la medida que se pretenda utilizar en su contra prueba a la que se llegó a través de un procedimiento inválido. Carrió "Garantías constitucionales y proceso penal".

1.18. No puede acogerse el planteo de la recurrente que pretende se deje sin efecto el procedimiento a resultados de la validación del allanamiento dispuesto por el juez penal pues además de haber reconocido que el acto procesal de colección probatoria se encuentra firme, la convicción a la que se arribe respecto de la comisión, o no, de delito, en modo alguno implicaría, aún en la hipótesis de sobreseimiento, una nulidad de la forma en que la AFIP se hizo de los elementos documentales y registrales necesarios para la determinación. Tribunal Fiscal de la Nación, sala "B", "Distrisol SRL" del 26/5/06.

1.19. A los fines de efectivizar el embargo preventivo declarado sobre los bienes muebles contenidos en una caja de seguridad bancaria, el oficial de justicia debe realizar un prolijo inventario, no pudiendo recaer la medida sobre bienes inembargables....y debiendo preservarse el derecho a la privacidad, con relación a aquellos otros elementos que pudieren encontrarse guardados en la caja de seguridad, pero que resultan inconducentes para asegurar el crédito reclamado. Juz. Cont. Adm. nº 1 de Mercedes, 28/4/05. Ver nota Corti Arístides "Acerca de la procedencia del allanamiento de cajas de seguridad, sus presupuestos y límites. Rev. La Ley 12/5/05

E. Art. 35 inc. f ley 11.683

1. Corresponde declarar la inconstitucionalidad del art. 35 inc. f de la ley 11.683 en cuanto faculta al fisco a clausurar preventivamente un establecimiento pues la citada norma deja a criterio de los funcionarios de la Administración la aplicación inmediata de la sanción, incumpliendo el principio según el cual nadie puede ser penado sin juicio previo (artr. 18 CN). Si bien la decisión administrativa que impone una clausura preventiva es revisable judicialmente según lo previsto en el art. 75 de la ley 11.683. la ejecución inmediata de dicha sanción torna abstractas las resoluciones que se dicten al respecto, sea en sede administrativa o judicial, ya que la clausura se habrá efectivizado antes del dictado de la resolución judicial que resuelva definitivamente la cuestión. C Fed. D Córdoba, sala A 14/11/2005 "Barolo Guillermo A." . En el mismo sentido, Juzgado en lo Penal Económico nº 3 "Yu Jian" del 24/5/99.

F. Art. 35 inc. g ley 11.683

1. Debe desestimarse el planteo de inconstitucionalidad del art. 35, inc. g de la ley 11683 que incorpora la figura del agente fiscal encubierto, pues visto que este ejerce su función de conformidad a la orden dada por un juez administrativo en razón de los antecedentes fiscales del contribuyente, el hecho de que su actuación no haya sido avalada previamente por el órgano jurisdiccional no origina lesión constitucional alguna, mientras exista revisión judicial suficiente... Si quien actúa como agente fiscal encubierto no exige al contribuyente la entrega de la factura, ello no implica que hubiere inducido a éste a no emitir el comprobante correspondiente. JN Penal Económico 2 "Cafhelar SA" del 5/4/2006. Véase también: Periódico Económico Tributario del 30/6/05

2. No puede pasarse por alto la forma en que el organismo fiscal practicó las constataciones del caso durante la fiscalización para sostener su criterio de gravabilidad de las operaciones de la actora. En efecto, funcionarios de fiscalización habrían concurrido al bar a consumir, sin identificarse como tales, a efectos de dar por probado que terceros podían ingresar en las dependencias del bar y consumir los servicios sin restricciones. Al respecto no cabe sino concluir en el nulo valor probatorio que poseen dichas constataciones en tanto el inspector actuó encubiertamente, sin identificarse como funcionario de la AFIP, modalidad de actuación que le resultaba vedada a dicha fecha, máxime si de allí pretendía extraer derivaciones trascendentales para el organismo en sustento del acto determinativo...no puede escapar a la consideración de este Tribunal que recién hoy en día se encuentra en debate parlamentario la creación de la figura del inspector encubierto donde el funcionario puede realizar compras o convertirse en prestatario de un servicio a efectos de verificar el cumplimiento que el responsable realiza de las normas sobre facturación y entrega de comprobantes; ello, en el marco de una eventual sanción de clausura, por lo que aun dictada esa norma, una actuación encubierta de un inspector fiscal aparecería como de muy dudosa legitimidad en casos donde lo que se encuentra en debate ni es ya un régimen de facturación o entrega de comprobante de las operaciones sino la propia categorización del contribuyente frente al impuesto, pasándose de la verificación de aspectos tributarios formales a aspectos sustanciales. Tribunal Fiscal de la Nación., Sala "B" "Bandeira SA" del 17/8/04.

G. Facturas apócrifas

1 El organismo fiscalizador había estimado que las facturas emitidas por supuestos proveedores no respondían a la instrumentación de una prestación. Ello, debido a que, abocados a investigar a los distintos proveedores, ellos no habían presentado ninguna declaración jurada en los impuestos en que se encuentra inscripta (IVA y Ganancias) y el CAI correspondiente a las facturas emitidas era "incorrecto o no existe" según el sistema informático de la AFIP. A ello se le sumó que habiéndose concurrido al domicilio comercial declarado en las facturas impugnadas se constató que la

empresa no funcionaba allí, lo mismo sucedió respecto de la visita al domicilio fiscal. Por lo demás, la imprenta no se encontraba inscrita ni pudo ser localizada en el domicilio supuestamente informado.

Dichas circunstancias fácticas llevaron a los sentenciantes a concluir que la impugnación de las facturas de los proveedores había sido adecuadamente ponderada, habida cuenta que el ente fiscalizador había demostrado suficientemente el carácter apócrifo de las facturas. En otros términos, que había sustentado su pretensión objetiva a través de elementos concretos y razonables, lo que le permitió suponer la inexistencia de los comprobantes que intentaban respaldar las operaciones denunciadas por la actora.

Por lo tanto, frente a dicha situación, la cuestión fáctica quedó desplazada al contribuyente, que en ejercicio de su derecho de contradicción debe acreditar la verdad de sus dichos, esto es, la existencia de los proveedores y de la facturación que supuestamente emitieran a su nombre.

“Mendofood S.A.” del 21.5.02

2. La Sala “B” de dicho Tribunal participó de dicho criterio. En la causa “Vialbo Construcciones” **Sentencia del 12.2.02** hizo hincapié en que el Fisco Nacional había formulado concretas y graves impugnaciones a las facturas en cuestión, relativas a inexistencia de domicilios de imprentas y de contribuyentes inscriptos como tales, frente a lo cual el actor no podía limitarse a afirmar que no se encontraba obligado a conocer o verificar la situación fiscal de aquellos con quienes contrata. En este sentido, advirtió que “...no pueden considerarse las impugnaciones del Fisco Nacional en forma aislada y someterlas a un análisis singular, como pretende equivocadamente la apelante, para concluir si tenía obligación de conocerla o no, cuando la realidad indica que se trata de situaciones reiteradas, irrazonables desde el punto de vista del supuesto trato comercial (que habría abarcado más de cuatro años), que se conjugan con un racimo de otras anomalías propias de operaciones falsas....claramente, una cosa es reputar la apócrifa una factura por el mero hecho de que el proveedor no haya presentado las Declaraciones Juradas del Impuesto al Valor Agregado y/o al Impuesto a las Ganancias, o que las haya presentado en forma constante con saldo a su favor, circunstancias éstas que resultan completamente ajenas al adquirente de tales bienes o servicios y que no bastan, por sí solas, para calificar de falso instrumento alguno (cfr. Doctrina Jurisprudencial emergente de la causa "Molla, Pedro José", TFN, sala A. 17/03/02).... otra muy distinta es la situación que se presenta cuando se dan, concomitantemente, una serie de indicios comprobados, graves y precisos, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas, en el cual se acreditan la inexistencia del domicilio fiscal obrante en el documento, la inexistencia de la imprenta que figura inserta en el mismo, la inexistencia del proveedor como contribuyente inscripto y, como corolario, una actitud de la apelante que se limita a aseverar dogmáticamente que no le compete el control de la situación fiscal de aquellos con quienes contrata, sin aportar dato adicional alguno (gerentes, domicilios reales, depósitos, seguros, medios de pago, etc.) tendiente a profundizar la investigación en terrenos que resultan de su exclusivo interés. En el mismo sentido Sala “D”. **Aysa S.R.L. del 17.12.02**

3. La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa “**Red Hotelera Iberoamericana SA**” del 26 de agosto de este año, ha ratificado las posturas interpretativas antes expuestas. El Más Alto Tribunal (en el marco de un recurso ordinario de apelación) analizó las constancias de la causa, que evidenciaban las tareas investigativas del fisco y la ausencia de prueba en contrario: “...la sentencia del Tribunal Fiscal ha efectuado un examen notoriamente superficial de los fundamentos de la pretensión del organismo recaudador y revela graves deficiencias en la valoración de las pruebas reunidas en el proceso, que imponían a la cámara la revisión de lo decidido por aquél no obstante lo prescripto por el art. 86, inc. b de la Ley 11.683 (t.o. en 1978). En efecto, si bien esa norma otorga carácter limitado a la revisión de la alzada y, en principio, queda excluido de ella el juicio del

Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (Fallos 300:985, considerando 5°), resulta evidente, como surge del último párrafo del mencionado artículo, que no se trata de una regla absoluta y que, por consiguiente la cámara debe apartarse de las conclusiones del mencionado organismo jurisdiccional cuando éstas presentan deficiencias manifiestas, tal como ocurre en el caso de autos.

4. Que la impugnación de las facturas de los proveedores referenciados en los puntos precedentes no ha sido adecuadamente ponderada por el organismo fiscalizador, habida cuenta que no se aprecia que haya dado adecuado sustento a su pretensión fáctica. En otras palabras, no ha demostrado de manera suficiente que las facturas en cuestión sean apócrifas.....Los únicos elementos que tuvo en cuenta el Fisco Nacional para concluir que las facturas eran apócrifas son la no ubicación de los proveedores en los domicilios fiscales y la falta de presentación de las declaraciones juradas y/o no ingreso de los importes resultantes de las mismas, o bien la inexistencia de coincidencia entre el débito fiscal declarado por éstos y los créditos fiscales que declaraba el recurrente. Debe señalarse la escasa actividad desplegada por el organismo fiscalizador para dar con los supuestos proveedores. En efecto, respecto del proveedor individualizado en el punto II.4, no resultan aceptables las razones alegadas por el personal fiscalizador para no concurrir al domicilio en cuestión, dado las amplias facultades con las que por ley cuenta el organismo fiscal para ubicar y hacer comparecer a personas (aún por medio de la fuerza pública) en el cumplimiento de sus tareas específicas; en relación a los restantes proveedores impugnados ha de señalarse que en el caso de los individualizados en los puntos II.1 y II.2, la actividad fiscal se limitó a una sola visita al domicilio de los mismos, sin que se encontrara a nadie en dicha ocasión, sin que se aprecie accionar alguno del organismo fiscal tendiente a realizar otra visita en horario distinto a fin de intentar localizar a algún ocupante de tales domicilios. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "A" "Forgues" sentencia del .

5. El Dto. 477 (B.O. 7/5/07) reglamenta el art. 33 bis de la ley 11.683. "Se encuentran obligados a constatar que las facturas o documentos equivalentes que reciban por sus compras o locaciones (sujetos que, por poseer montos de compras significativos, montos de ventas relevantes y/o desarrollen actividades de riesgo y/o de relevante interés fiscal, se detallen en planilla anexa. Dicha obligación de cumplimentará en formar gradual, conforme al cronograma que –atendiendo a la disponibilidad de medios existentes, establezca la AFIP) los siguientes sujetos a) Exportadores y sujetos que realicen actividades asimilables a la exportación, con carácter de habitualistas; b) contribuyentes que actúen como agentes de retención del IVA; c) contribuyentes que reciban comprobantes electrónicos; d) El Estado Nacional y sus dependencias y/u organismos dependientes, centralizados o autárquicos.

6. El art. 2ª de la ley 25345 crea una presunción absoluta –en rigor, una ficción- que impide a quien no utiliza los medios de pago establecidos en su art. 1º acreditar la veracidad de las operaciones. Ello implica, de un lado, un cercenamiento al derecho de defensa de los contribuyentes y responsables al no permitir, por otros medios, la demostración de las operaciones realizadas que resulten impugnadas. Mas, de otro, ello indudablemente puede llevar a desconocer el principio de rango constitucional de capacidad contributiva, pues esa imposibilidad -en términos de realidad económica-, puede implicar una carga tributaria manifestada como un incremento de la tasa efectiva del impuesto, consecuencia que derivará al no admitirse la deducibilidad de un gasto o la utilización de un crédito maguer la veracidad de las operaciones. Tribunal Fiscal de la Nación Sala "A", "Miguel Pascuzzi", sentencia del 21/11/05 .

V. Procedimientos fiscales.

A. Supletoriedad. Normas aplicables.

1. De la legislación civil surge un principio al que puede recurrirse si los preceptos propios del régimen impositivo así como los principios que lo informan, no resultan decisivos para dilucidar el tema en debate, al no establecer una solución que sea incompatible con la aplicación supletoria de las referidas reglas que rigen el derecho común. CSJN “**Prodesca SAI y C**”, **9/12/93 (Fallos 316:2832)**.

2. El art. 42 de la ley 11683 establece que la constitución en mora del deudor se produce automáticamente, esto es, por el solo acaecimiento del plazo, sin necesidad de requerimiento previo. Con ello, el precepto citado hace referencia expresa al elemento formal de la mora, pero no al elemento subjetivo constituido por la imputabilidad del retardo, que también integra el concepto de dicho instituto jurídico. No obstante, dada la naturaleza resarcitoria de los intereses previstos en el citado art. 42 y la falta de toda previsión sobre el carácter de la mora del deudor, es posible recurrir a la legislación común para llenar ese vacío, siendo de aplicación a la ley tributaria, consecuentemente, la última parte del art. 509 del Código Civil, que exime al deudor de las responsabilidades de la mora -intereses moratorios, etc.-, cuando prueba que no le es imputable. “**Ika Renault SAIC y F**” CSJN, **25/2/82.b**

3. Resulta aplicable lo dispuesto en el art. 3 de la ley 23898 que regula la tasa de justicia en las actuaciones ante tribunales nacionales, que en el supuesto de procesos concursales prevé una reducción de la tasa de actuación en el 50%, en tanto dicha reducción importa una pauta legislativa idónea para medir la significación de la dificultad financiera de una fallida frente al pago de la misma, a la que se puede acudir habida cuenta de la comunidad de la naturaleza de los tributos en examen. TFN Sala “A” Ernesto Singler SA” 23/10/00.

B. Principios generales de derecho administrativo aplicables

1. En virtud del principio del informalismo a favor del administrado que rige el procedimiento administrativo y la teoría de la calificación jurídica, los actos tienen la denominación que corresponde a su naturaleza y no la que le atribuyen las partes. Dictamen 154/03 (11/3/03) de la Procuración del Tesoro de la Nación.

2.1. Cuando la petición de un administrado es clara, precisa y concreta, no es posible soslayarla invocando cuestiones formales, resultando a la vez obligatorio para la Administración expedirse sobre tal petición, toda vez que así lo prescriben los arts. 1 incs. a y f de la ley 19549 y 4 del dto. Reglamentario. Dictamen 64/03 ((28/1/03) de la Procuración del Tesoro de la Nación.

2.2. No importa la denominación que se dio al recurso pues es excusable para el administrado la calificación jurídica de la petición. Habrá que estar a la real intención del presentante. (Procuración del Tesoro de la Nación Dict. 59/91, entre otros.). En el mismo sentido se expresó la jurisprudencia al señalar que no resulta relevante la falta de calificación jurídica de los recursos interpuestos, alcanzando con la clara manifestación de repeler una decisión de determinado órgano y la expresión –aunque sucinta- de los argumentos que avalan su postura. “La cochera del Plata SA” Cámara Cont. Adm. Fed. Sala IV, 28/5/91 Debe declararse la procedencia formal del recurso interpuesto, aun cuando si bien el contribuyente optó por el recurso previsto en el inciso b) del artículo 76 de la ley 11683, lo interpuso ante la Justicia Federal. En efecto, sin perjuicio que se inició la pretensión ante un Tribunal incompetente, en su presentación en sede judicial, invoca expresamente la vía prevista en el citado artículo 76, dentro del plazo allí previsto, circunstancia que evidencia indudablemente que su interés era que la presentación fuera ante el Tribunal Fiscal. Asimismo, se aplicó el principio del informalismo en favor del administrado, en el entendimiento de que debe reencausarse la apelación erróneamente planteada, ordenándose proseguir el trámite ante el T.F.N. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala “A” “Picilli Cándido, 6/8/2001

2.3. Si bien el informalismo que reina en el procedimiento administrativo no puede llegar a tal extremo que las peticiones de los administrados se formulen con tal laxitud y vaguedad que la Administración no tenga elementos de juicio suficientes para acceder o denegar lo solicitado, por el mismo principio ha de aceptarse que el cumplimiento de las formalidades deban valorarse con una laxitud mayor del exigido en el proceso judicial, de modo que las presentaciones realizadas por el particular sean valoradas con un criterio amplio para considerar cumplidos los requisitos exigidos en la ley y las reglamentaciones administrativas. NEGOCIOS Y PARTICIPACIONES SA - CNFED. CONT. ADM. – SALA IV - 16/03/1998

2.4. Dado que para la impugnación de la decisión administrativa que deniega un pedido de compensación de la deuda que el Fisco nacional considera impaga, se encuentra habilitado el recurso del art. 74 del decreto reglamentario de la ley 11.683, el principio del [informalismo a favor del administrado](#) que gobierna el procedimiento administrativo permite establecer que ése fue el propósito del administrado al presentar un escrito ante la Dirección General Impositiva, en el que manifestó el objetivo de resistir y cuestionar el rechazo de su pretensión compensatoria. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso administrativo Federal, sala III • 15/08/1995 • F.A.D.I.P. Fábrica Argentina de Instrumentos de Precisión S.A. c. Fisco Nacional - D.G.I. • REVISTA IMPUESTOS, 1996-A-43

3. El instituto de la vista propende a garantizar al particular administrado el derecho al debido proceso legal adjetivo, desde el punto de vista garantístico, y el control preventivo de legalidad que asegura el fin de interés público que persigue como objetivo inmediato y directo la actividad administrativa, desde el punto de vista del régimen exorbitante o de la justicia legal. Dictamen 12/03 (10/4/03) de la Procuración del Tesoro de la Nación.

4. El debido proceso -en el que el particular toma adecuada noticia de las actuaciones, pudiendo hacerse oír ofrecer y producir prueba conducente y obtener una decisión fundada- constituye un requisito formal de razonabilidad del actuar administrativo. SC Buenos Aires, “Avícola San Miguel” del 27/10/81. En el mismo sentido C Penal de Dolores, “Monzani c/ Municipio Urbano de Pinamar” 16/7/82.

5. La motivación importa la concreción reglada de la razonabilidad (C. Fed. Mar del Plata Cipriano Laura” del 2/11/97 y sirve para interpretar y determinar el alcance de lo que el acto decide, permitiendo así, dentro de otras resultantes, una suficiente defensa de los afectados. La mención expresa de las razones y antecedentes –fácticos- y jurídicos- determinantes de la emisión del acto, se ordena a garantizar una eficaz tutela de los derechos individuales, de modo que los particulares puedan acceder a un efectivo conocimiento de las motivaciones y fundamentos que indujeron a la administración al dictado de un acto que interfiere en su esfera jurídica, ello en función de un adecuado contralor frente a la arbitrariedad y del pleno ejercicio del derecho de defensa. CSJN “Goldemberg Carlos” 7/12/97, voto del Dr. Moline O'Connor y Fayt. Ver Revista La Ley, 30/4/04 “La motivación del acto administrativo”; José P. Descalzi.

6. Una resolución determinativa de oficio debe ser dictada en tanto existan las circunstancias de hecho y derecho que la hacen procedente y la justifican (vgr.art.16 de la ley 11.683), sin cuyo concurso el acto no puede ser considerado válido. No basta que la resolución administrativa cumpla con los requisitos externos de validez (vgr. forma y competencia) sino que además no debe incurrir en

error en la valoración de aquellas circunstancias fácticas que la presuponen, bien entendido este como el que excede al de una interpretación meramente opinable. TFN, Sala "A", "Marzioni Hnos" 18/12/98.

7. El contribuyente tiene derecho a una resolución fundada (art.7º inc. e) de la ley 19.549) que ciertamente implica que esta debe ser la conclusión lógica de un examen analítico y de una apreciación crítica de los elementos de prueba. Por tanto, su génesis y elaboración reposa en la lógica, que se manifiesta a través de una construcción que debe conjugar las normas aplicables y el sustento de hecho sobre el cual reposan..." TFN, Sala "A", "Marzioni Hnos" 18/12/98.

8. El procedimiento de determinación de oficio persigue el cumplimiento estricto de la norma jurídico tributaria, toda vez que la tutela del interés fiscal debe contenerse dentro de la ley y no más allá. Por tal razón, debe procurarse la obtención de la verdad material, para una precisa subsunción de los hechos tributariamente relevantes en la hipótesis legal; así lo exige el último párrafo del art. 35 del decreto 1397/79. TFN, Sala "A" "Marymar SA" 3/9/99

9. En forma concordante con el objetivo mencionado, y en resguardo también de la garantía constitucional del derecho de defensa, el art. 1º, inc. f) de la ley 19.549, consagra el principio del debido proceso adjetivo que, al decir de Dromi, "...importa en sí mismo un criterio de eficacia administrativa, en tanto asegura un mejor conocimiento de los hechos y una más justa decisión de la Administración; y de eficacia política en vista del legítimo ejercicio del poder con la aprobación de los gobernados..." ("Instituciones de Derecho Administrativo", p. 512 y sgtes.). Obvio resulta decir que aquel principio, para ser operativo, debe comprender no solo el derecho a ser oído, sino también el reconocimiento de una amplia facultad de ofrecer y producir prueba. TFN, Sala "A" "Marymar SA" 3/9/99.

10. Cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que sustancia en sede administrativa, la efectiva violación al artículo 18 de la C.N. no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio "...ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia (fallos 205:249, V Considerando y sus citas). TFN, Sala "A" "Marymar SA" 3/9/99.

11. En relación a la doctrina de los actos propios ("ignorantia facti propii neminem excusat") en el derecho tributario, cabe recordar que su fundamento reside en que el mismo ordenamiento jurídico es el que no puede tolerar que un sujeto pretenda ejercer un derecho en abierta contradicción con una conducta suya previa que engendra confianza respecto del comportamiento que iba a observar en la relación jurídica; en otras palabras, nadie puede alegar un derecho que esté en pugna con su propio actuar....La aplicación de este principio, en el campo del derecho tributario, ha sido acogido inequívocamente por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos 169:245; 187:444; 274:96 y, en fecha más próxima, en la causa "FRECA SA del 16/6/94, Consd. 11º") TFN, sala "A".Ramazotti, Raúl Enrique s/ apelación" del 24 de abril de 1998

11.2. El voluntario sometimiento de los interesados a un régimen jurídico, sin expresa reserva, determina la improcedencia de su impugnación ulterior con base constitucional. CSJN "Cabrera Jerónimo" del 13/7/04

VI. Determinación de oficio. Concepto.

1. Debe entenderse que la determinación tributaria es el acto o conjunto de actos emanados de la Administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación tributaria. "REGIONAL LEE S.A." - C.N.A.C.A.F. - Sala IV - 12/2/87 (ERREPAR, PROCEDIMIENTO FISCAL, TºII,)

2. Tal como sostiene autorizada doctrina, la determinación de oficio debe consistir en la comprobación de los hechos pertinentes y de las normas jurídicas aplicables, como también el monto imponible resultante de la aplicación de las normas y pautas legales de valoración, aun cuando se omitan las operaciones finales del cálculo del gravamen adeudado. En igual sentido, el artículo 23 de la ley procesal (art. 17, t.v.), expresa que cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas, la D.G.I. procederá a determinar de oficio la materia imponible y liquidar el gravamen resultante. "COOP. AGROPECUARIA GRAL. SAN MARTIN DE CORONEL SUAREZ LTDA." - T.F.N.- Sala "B" - 6/4/93

3. El acto de determinación de oficio conlleva una operación interpretativa y de cálculo, mediante la cual se describe en forma concreta el aspecto objetivo del hecho generador de la obligación tributaria, explicitándose claramente sus elementos constitutivos, la cuantificación de la base de la medida, la indicación del sujeto responsable y, también, se liquida e intima el impuesto resultante. "ROBERT BOSCH ARGENTINA S.A." - T.F.N. - Sala "A" - 13/11/97

4. Desde un punto de vista estrictamente material, los métodos de determinación de la base imponible constituyen el conjunto de operaciones que permite pasar de la base imponible abstractamente definida por la ley reguladora de un tributo a la base concreta e individualizada. "BERAJA, ALBERTO DAVID Y DWEK, JOSÉ ROBERTO" -TFN - Sala "A" - 25/2/98

5. Nuestro sistema de determinación de oficio participa de la doctrina de la **unicidad**, en el sentido que constituye una herramienta de la que puede prevalerse el fisco a fin de obtener una declaración de certeza de la obligación tributaria. Pero, al mismo tiempo, desde el punto de vista de la doctrina de la seguridad jurídica, la determinación introduce también certeza al contribuyente, en cuanto fija el criterio fiscal en punto al conjunto de normas vigentes en virtud de las cuales se producirán las exacciones tributarias y a los elementos que cuantifican la obligación tributaria debida.

Aquel es, en definitiva, el fundamento del tercer párrafo del art. 17 de la ley que, en sintonía con lo expuesto, dice: "... La determinación deberá contener lo adeudado en concepto de tributos y, en su caso, multa, con el interés resarcitorio y la actualización, cuando correspondiesen, calculados hasta la fecha que se indique en la misma, sin perjuicio de la prosecución del curso de los mismos, con arreglo a las normas legales y reglamentarias pertinentes...". a esta altura de la exposición no queda duda, a juicio de quienes suscriben que, jurídicamente, el acto de determinación de oficio del impuesto a las ganancias correspondiente a los ejercicios 1994 a 1997, de fecha 27 de diciembre de 1999, que fuera apelado oportunamente ante este Tribunal, **comprendió como regla íntegramente la deuda del contribuyente, para ese impuesto y para esos ejercicios fiscales.**

Y de ello se deduce que mal puede el Fisco Nacional invocar en su planteo de incompetencia lo prescripto en el último párrafo del art. 76 de la ley 11.683, si se atiende a la naturaleza misma del anticipo, como pago a cuenta de una eventual deuda futura, que en el caso quedó determinada con el mencionado acto y en donde, en su caso, se debió liquidar e intimar el pago de intereses resarcitorios sobre el pago fuera de término de los anticipos del impuesto que se determinaba. Pretender lo contrario importaría tanto como admitir que mediante un erróneo desdoblamiento de resoluciones se sustraiga del conocimiento de este organismo jurisdiccional cuestiones de su estricta competencia, impidiendo el oportuno ejercicio de los derechos de los contribuyentes'..." (v. "Shell Cía. Arg. De Petróleo SA", 11/7/61, Fallos Tribunal Fiscal 1960/1961; 228/231). Tribunal Fiscal de la Nación, sala "A". "Gasnor SA" del 31/3/05

6. El art. 19 de la ley 11.683 admite que la determinación del juez administrativo del impuesto, en forma cierta o presuntiva, una vez firme, sólo podrá ser modificada en contra del contribuyente en los siguientes casos: a) Cuando en la resolución respectiva se hubiere dejado

expresa constancia del carácter parcial de la determinación de oficio practicada y definidos los aspectos que han sido objeto de la fiscalización, en cuyo caso sólo serán susceptibles de modificación aquellos aspectos no considerados expresamente en la determinación anterior; b) Cuando surjan nuevos elementos de juicio o se compruebe la existencia de error, omisión o dolo en la exhibición o consideración de los que sirvieron de base a la determinación anterior (cifras de ingresos, egresos, valores de inversión y otros). A través de dicha norma –coherente con el sistema de la ley antes expuestos- afirma que, en principio, un acto administrativo que no se encuentra firme aunque sí notificado, no puede ser ulteriormente modificado, y ello toda vez que por virtud de dicha notificación se ha originado un derecho subjetivo en la persona del interesado. Este principio –coherente con el sistema de la ley más arriba expuesto- hace a la estabilidad de las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes como forma de amparar a éstos de los cambios de criterios fiscales. La excepcionalidad de esta previsión legal ha sido advertida por la doctrina y la jurisprudencia, precisando en que casos esto procede. Se ha dicho así que la hipótesis del inciso a) no es una verdadera causa de modificación de la determinación, sino simplemente una circunstancia que habilita una nueva determinación sobre puntos diferentes. Mas es ésta una hipótesis extraña a la del caso concreto de autos, habida cuenta de lo expuesto en precedencia. En punto al supuesto del inc. b), entendemos que el “error” proviene de la administración, por lo que sólo le es imputable a ella y no permite volver sobre la determinación firme, de forma de agravar la situación del sujeto pasivo de la obligación fiscal. En consecuencia el error debe ser motivado por el propio sujeto –que no es el caso-, ya que debe ser el organismo fiscal quien cargue con sus propios errores. Tribunal Fiscal de la Nación, sala “A”. “Gasnor SA” del 31/3/05

7. La pretensión que intenta hacer valer el Fisco Nacional a través del acto en recurso, importa inequívocamente una flagrante alteración del sistema garantístico previsto por el legislador. En efecto, mal puede afirmar el juez administrativo en sustento de su denegatoria de compensación que la resolución 48/05 “...**determinó la inexistencia** del saldo a favor oportunamente declarado” puesto que la virtualidad (esto es, la “existencia” o no de ese saldo) se encuentra a decisión de este Tribunal. Y, además, por cuanto mediante la intimación del impuesto al valor agregado, se afecta indirecta pero inequívocamente la garantía que este Tribunal ofrece al administrado de resolver la procedencia de la determinación de oficio (reducción del saldo a favor) del impuesto a las ganancias, habida cuenta del inexorable nexo causal entre ambos actos. Desde el punto de vista del principio constitucional de la seguridad jurídica de aquel acto de determinación de oficio ante este Tribunal, introduce certeza al contribuyente, en punto a la obtención de una decisión interpretativa independiente e imparcial sobre una obligación tributaria cuya existencia se encuentra controvertida. No es en vano recordar, frente a la errónea postura del juez administrativo firmante de la resolución recurrida, que los plexos constitucionales más modernos han receptado en forma expresa la garantía de la seguridad jurídica (vgr. Constitución Española de 1978 –art. 9º ap. 3º-; Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires –art. 51), y que fuera propiciada también en distintos foros internacionales (entre otros eventos, fue objeto de tratamiento específico en las I Jornadas Latinoamericanas celebradas en Montevideo, Uruguay –1956-; las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en Perú –1993- y, en fecha reciente, en las XX Jornadas celebradas en Bahía, Brasil, en el año 2000). Por su parte, aun sin texto expreso, nuestro Mas Alto Tribunal le ha reconocido jerarquía constitucional en numerosos pronunciamientos (Fallos 242:501; 253:47; 317:218 y 319:3208). A esta altura de la exposición no queda duda, a juicio de quienes suscriben, que si bien la administración fiscal emitió dos resoluciones (la discutida a través del expte. 26.112-I y la que aquí se trata) jurídica y económicamente ambas son inescindibles ya que en definitiva, la atinente a la denegatoria de la compensación reconoce como fundamento la primera, sujeta –como se vio- a las implicancias legales consecuentes de la

apelación ante el Tribunal. Obsérvese asimismo en este aspecto, que la denegatoria de la compensación e intimación consecuente del importe respectivo, en razón de la vinculación apuntada y por imperio de los hechos vendría, indirectamente, a significar la exigibilidad del monto ajustado y apelado; circunstancia que implicaría obviar el efecto suspensivo del recurso interpuesto ante este Tribunal. En otros términos, la litis trabada en la causa radicada ante estos juzgadores está comprendida en lo fundamental con la trabada con anterioridad ante la sala "D" y necesariamente deben ser resueltas simultáneamente.

Pretender lo contrario importaría tanto como admitir que mediante un erróneo desdoblamiento de resoluciones se sustraiga del conocimiento de este organismo jurisdiccional cuestiones de su estricta competencia, impidiendo el oportuno ejercicio de los derechos de los contribuyentes. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "A" "Pilotes Trevi" 15/12/06.

7.1. La autorización de las compensaciones no posee un régimen equiparable a las determinaciones de oficio, distinguiéndose no solo en cuanto a sus vías de impugnación sino también en el régimen para su cobro. De esta forma, no se advierte en forma preliminar la verosimilitud del derecho invocado por la actora, por cuanto la ley no proyecta el carácter suspensivo del recurso articulado contra una determinación de oficio más allá de los tributos efectivamente establecidos en aquella. Por ello, no se acepta la alegación de la actora en el sentido que la improcedencia de las impugnaciones solo podía dilucidarse y por ende tornarse exigible al resolver el recurso interpuesto contra la resolución determinativa del gravamen. Por eso tampoco se acreditó el peligro en la demora. Cam. Cont. Adm. Fed, sala III "Bodegas Chandon" 7/3/2007 (*en contra de "Pilotes Trevi"*)

VII. Determinación de oficio. Formas.

1. Corresponde considerar que la determinación de oficio efectuada por el ente fiscal fue sobre base cierta toda vez que, en el caso, existe una medición concreta y exacta del hecho imponible a partir de un dato -bien que impugnado- de la propia contabilidad del contribuyente. En efecto, el Fisco no estimó la ganancia omitida a partir de un incremento patrimonial no justificado sino que impugnó por falso un asiento contable por el que se pretendía dispensar, en relación con el impuesto a las ganancias, un tratamiento anómalo a un ingreso obtenido por la actora. "ALFAFIN S.A." - T.F.N. - Sala "B" - 31/5/95¹(IMP, T°LIII B, pág. 3057)

2. Si el contribuyente manifiesta que no lleva libros ni registros de sus operaciones, ni conserva registro de sus operaciones, ni conserva comprobantes que le permitan determinar en forma exacta el "quantum" de su obligación, resulta razonable el método seguido por el ente fiscal de apartarse de los resultados declarados y emplear, como base de determinación del hecho imponible, los balances confeccionados por el propio actor y presentados a entidades financieras, máxime cuando han sido suscriptos por él y por un contador público nacional cuya firma se encuentra certificada, sin que obste a ello lo alegado en el sentido que dichos balances no responden a la realidad al haberse abultado deliberadamente sus resultados con el propósito de obtener préstamos bancarios. "SIK, JOSÉ ANTONIO" - T.F.N. - Sala "B" - 11/6/85 (ERREPAR, PROCEDIMIENTO FISCAL, T°II)

3. El organismo fiscalizador no puede recurrir al sistema de determinación presuntiva para fundamentar la invalidez de las declaraciones juradas del contribuyente, sino que debe proceder exactamente a la inversa, es decir, debe impugnar la validez de las declaraciones juradas del contribuyente en base a la falta de sustentación jurídica de los elementos en los que la misma se basa y la falta de elementos para determinar con exactitud la real carga tributaria, que son las condiciones para abrir el camino de la determinación de oficio sobre base presunta. "PEDRO A. OYHAMBURU Y OMAR

QUIROGA SOCIEDAD DE HECHO" - T.F.N. - Sala "D" - 7/8/87 (ERREPAR, PROCEDIMIENTO FISCAL, T°II)

4. La determinación sobre base presunta es aplicable ante la falta de información directa indubitable. Debe recordarse que la jurisprudencia ha dicho que las anotaciones de los libros contables no dispensan de otros elementos de prueba. "JOSÉ E. SAEZ Y CIA. S.A." - T.F.N.- Sala "B" -28/8/95

5. Toda determinación sobre base presunta debe reposar en ciertos indicios que, a los efectos convictivos de la real magnitud de la materia gravada, requiere la concurrencia de una serie de circunstancias correlativas y concordantes que, analizadas en una articulación coherente evidencien que el método guarda una razonable correspondencia con los hechos económicos verificados. "COMETA S.A." - T.F.N. - Sala "A" - 3/12/97

6. El Fisco Nacional puede válidamente recurrir a la estimación de oficio sobre base presunta cuando no cuenta, para decirlo con palabras de Francisco Martínez, con pruebas lo suficientemente "representativas" de la existencia y magnitud de la relación jurídica tributaria a través de libros y demás documentación que lleve el contribuyente. La administración fiscal debe agotar los medios que le permitan reconstruir la materia imponible de modo directo (o sobre "base cierta") y recién frente a los supuestos mas arriba enunciados, recurrir al método indiciario, que se presenta así como excepcional y subsidiario. La existencia de aquel **presupuesto esencial en cuanto subordinante del método estimativo empleado** no fue mencionado en el acto administrativo en recurso, ni -fundamentalmente- se corresponde con las constancias de autos. Por consiguiente, no habiendo quedado acreditado el Fisco Nacional al menos "prima facie" el soporte fáctico que le autoriza a prescindir de la documentación y registros de la actora (cuya veracidad, como se ha dicho, ha quedado demostrada) para poder luego acudir válidamente al método presuntivo, corresponde revocar el acto apelado. "Danemann, Adrián Curt" Tribunal Fscal de la Nación, Sala "A", 13/5/99

7. El método indiciario permite fijar con probabilidad (más que con certeza) la existencia y magnitud del hecho imponible. "PETRUCHELLI, MARIO" - T.F.N. - Sala "A" - 10/6/99

8. Ante la deficiente situación que presentaba la apelante -quien no llevaba documentación de sus operaciones-, el Fisco quedó habilitado a recurrir al procedimiento estimativo, por lo que habida cuenta de esas limitaciones, su accionar encuentra sustento en la normativa legal. "CARRIZO, LUIS ENRIQUE" - T.F.N. - Sala "A" - 31/8/99

9. Toda estimación significa valorar con criterio interpretativo y objetivo los hechos y circunstancias que deben ser tenidos en cuenta. Ello, porque la existencia y medida del hecho imponible deben resultar de circunstancias fundadas, ya que la elección de los diversos indicios que deben servir de base, así como también el procedimiento racional para las estimaciones no pueden traducirse a la postre en decisiones discrecionales; la estructura lógica que debe resultar de una determinación fundada no puede ser arbitraria, ni apoyarse en cualquier indicio, pues el que se elija debe ser un indicio representativo para el caso particular: el método debe ser adecuado y resultar congruente en sus resultados. La administración tiene el derecho y el deber de transformar toda "incertidumbre" que incumba a su pretensión como tal (o a su medida) en una verdad procesal (bien entendida como la máxima probabilidad posible) mediante la estimación. "DECINA CIORCIARI Y CIA. S.R.L. LA PIRUCHA s/QUIEBRA" - T.F.N. - Sala "A" - 23/12/99

10. En la concepción legal, la determinación de gravámenes puede adoptar dos formas, la conocida como de autodeterminación, practicada sobre la base de declaraciones juradas presentadas voluntariamente por los responsables, y la liquidación administrativa de la obligación, de acuerdo a los datos que posee el organismo fiscal. Esta última metodología, aún no ha sido

instrumentada a través de una resolución general que operativice sus efectos. El modelo procedimental contempla que, cuando no se hayan presentado las declaraciones juradas o las presentadas resulten impugnables, el organismo recaudador procederá a determinar de oficio la materia imponible, ya sea en forma cierta -por la apreciación inmediata de los hechos- y subsidiariamente, en forma presuntiva, también denominada estimación. De tal forma, resulta evidente que los métodos presuntivos, son alternativas válidas que habilita la ley a favor de la administración para que pueda cumplir sus objetivos, en aquellos casos, en que debido a la inexistencia de elementos, registraciones con notorias falencias respaldatorias, documentación que no resulte fehaciente e insuficiencias de diversa índole, deba recurrir en forma supletoria o complementaria a esta metodología para cuantificar la base imponible. Las legislaciones han receptado este método, con distintos enfoques, pero siempre con el propósito de contar con un instrumento idóneo para hacer frente a las circunstancias expuestas, de manera tal, que la verificación se compatibilice con la realidad operativa del sujeto pasivo de la relación tributaria. Para suplir esas dificultades en la fiscalización, es necesario que esta metodología estimativa se encuentre inserta en la ley, se utilice con criterio supletorio y con una normativa que en su faz de ejecución, se ciña estrictamente al marco jurídico sin exceder sus parámetros, dado que, por sus características de "estimación" pueden derivarse conclusiones totalmente alejadas de la realidad, con toda la arbitrariedad que ello implica. "DADEA, MARTA ELISA" - T.F.N. - Sala "B" - 22/12/83

11. En los supuestos en los que los contribuyentes no lleven registraciones contables, ni mantengan en su poder facturas de compras correspondientes a los períodos cuestionados, ni presenten declaraciones juradas, resulta válido el accionar del ente fiscal que recurrió a las presunciones establecidas en la ley procesal, con el objeto de determinar la materia imponible. Y ello por cuanto -sin perjuicio de las facultades y deberes que la ley impone al Fisco- los contribuyentes deben tomar todos los recaudos para que su deuda impositiva pueda ser determinada con certeza. "DADEA, MARTA ELISA" - C.N.A.C.A.F. - Sala IV - 30/8/84 (ERREPAR, PROCEDIMIENTO FISCAL, T°II)²

12. A fin de proceder a la determinación de oficio sobre base presunta es indispensable que el Fisco impugne la contabilidad, probando que ella resulta objetable, ya que cuando el sujeto pasivo lleve su registración y comprobantes en legal forma será, en principio, obligatoria la determinación sobre base cierta. "IGLESIAS Y CIA. S.C.C" - T.F.N. - Sala "C" -28/12/84³ (ERREPAR, PROCEDIMIENTO FISCAL, T°II)

13. Si bien la determinación de la obligación tributaria se estructura en base al cumplimiento espontáneo por parte de los contribuyentes y responsables de los tributos, régimen que podría denominarse "normal", la ley autoriza al Fisco a determinar de oficio la materia imponible y a liquidar el gravamen correspondiente en los supuestos en que se haya omitido la presentación de las declaraciones juradas o las presentadas resulten impugnadas. Y, no obstante que la determinación de la obligación tributaria por parte de la Administración constituye una alternativa al sistema normal de aquélla, también puede afirmarse que la determinación sobre base cierta debe constituirse en el sistema cronológicamente prevalente, quedando reservada la estimación sobre base presunta para los supuestos en que el fisco carezca de los elementos necesarios para establecer la existencia de alguna circunstancia análoga que impida que las mismas pueden tener relevancia jurídica para comprobar la realidad y medida de la obligación del responsable. "ANTONIO GONZALEZ Y OTROS MANSIÓN ALMAR" - T.F.N. - Sala "D" - 16/8/89

14. Si bien en el régimen de la ley N° 11.683 la determinación de oficio sobre base cierta es prioritaria, le es dable a la administración fiscal apartarse de la misma y buscar otros

elementos de juicio cuando los aportados por la contribuyente no son confiables o se detectan irregularidades tales como: rescate de documentación, atrasos en las registraciones contables, localización de facturas adulteradas, con correcciones y agregados. "BICCA I.C.S.A." - T.F.N.- Sala B - 26/11/93

15. La sola circunstancia de que la actora no presente declaraciones juradas ni lleve sus libros en legal forma, no autoriza al ente fiscal a determinar un impuesto que se aleje de la realidad objetiva, toda vez que la obligación del contribuyente frente al Fisco nace de los hechos que manifiestan su capacidad contributiva y no de la existencia o no de una declaración jurada de su parte, por lo que la determinación deberá ajustarse a la situación económica real del contribuyente, sin perjuicio de las sanciones que pudieran corresponderle por los incumplimientos de los deberes formales que le competen. No obstante, y teniendo en cuenta que la cuestión debatida cuenta con elementos fácticos cuya apreciación no cabe revisar en la Alzada, corresponde rechazar los agravios del Fisco Nacional, pues sólo trasuntan su discrepancia respecto del criterio de selección y valoración de la prueba utilizada en el caso, y el hecho de que el tribunal acordó preferencia a determinados elementos probatorios respecto de los que invoca la recurrente, no configura arbitrariedad. "CERÁMICA BOLLA S.A." - C.N.A.C.A.F. - Sala IV - 5/7/01

16. No puede aceptarse que el ente fiscal, luego de utilizar coherentemente un método para determinar las utilidades presuntas del contribuyente, adopte otro sistema de estimación simplemente porque mediante él se obtenga un mayor rendimiento fiscal. Ello, porque si el inspector había seguido, respecto de algunos períodos, el sistema de aplicar sobre el costo de los productos el coeficiente de utilidad declarado por comerciantes del ramo, no puede admitirse que sin fundamentar el porqué del cambio, utilice el sistema de considerar que sus ventas han sido iguales al total de los depósitos bancarios. "DALLERA, PEDRO E." - T.F.N. - Sala "A" - 14/4/72 (ERREPAR, PROCEDIMIENTO FISCAL, T°II)

17. Debe concluirse que las presunciones enumeradas en el artículo 25 de la ley N° 11.683 (t.o. en 1978, art. 18 del t.o. en 1998) son simplemente enunciativas. "DIAZ CANO, MARCELO H." - T.F.N. - Sala "C" - 16/2/84 (ERREPAR, PROCEDIMIENTO FISCAL, T°II)

18. La materia imponible reconstruida a la luz de presunciones debe estar basada en una real razonabilidad, de modo tal que dichas presunciones tengan el poder de sustituir la materia declarada por el contribuyente. Los signos de presunción deben permitir un control convincente de la declaración, pero jamás se pueden erigir en una reconstrucción abusiva de la materia sujeta a impuesto "BERAJA, ALBERTO DAVID Y DWEK, JOSÉ ROBERTO" - T.F.N. - Sala "A" - 25/2/98

19. A los efectos convictivos de la real magnitud de la materia gravada, se requiere la concurrencia de una serie de circunstancias correlativas y concordantes que, analizadas en una articulación coherente evidencien que la probanza colectada guarda una razonable correspondencia con los hechos económicos verificados, sin perjuicio de que el contribuyente aporte elementos probatorios que ayuden a confirmar o no los datos de los que se valió la inspección. "FRIGORÍFICO FRÍA S.A.I.C." - T.F.N. - Sala "A" - 13/2/98

20. Solo procede apartarse del precio facturado por el contribuyente si éste no se condice con la documentación y/o registración contable, o si resulta ajeno a las prácticas normales del mercado, o cuando se carezca de elementos que permitan establecer el parámetro de medición del hecho y la base imponible. El FN debió demostrar, para sustentar su pretensión objetiva, que se trataba de un precio simulado o falso, lo que no se configuró en el caso; además el juez administrativo no justificó la

circunstancia de recurrir a la estimación sobre base presunta, no acreditó prima facie el soporte fáctico que la autorizara a prescindir de la documentación y registros de la actora para acudir al método presuntivo. TFN, Sala "A". "Pretto, Matria Eva" 4/5/05

21. Cuando las declaraciones de los contribuyentes no se encuentran respaldadas por pruebas fehacientes, gozan de legitimidad las estimaciones de oficio practicadas por la Dirección General Impositiva, incumbiendo a quienes las impugnan la demostración intergiversable de los hechos. "SUCESORES DE ROSENDO SOÑORA" - C.N.A.C.A.F. - 16/3/67⁴

22. Las resoluciones emanadas la D.G.I. gozan de la presunción de legitimidad -art. 12 de la ley 19.549-. Por consiguiente la carga de la prueba pesa sobre aquel que impugna, el que debe demostrar los errores que la descalifican; esta conclusión concuerda con lo sostenido por la Corte en el sentido de que cuando se trata de determinaciones impositivas, rigen reglas distintas sobre la carga de la prueba en relación a las que se aplican en los demás juicios. "EMERSON ARGENTINA S.A.I.C" - C.S.J.N. - 30/9/74⁵ (ERREPAR, PROCEDIMIENTO FISCAL, T°II)

23. La determinación de oficio se presume legítima mientras el responsable no demuestre que el ajuste es infundado o injusto. "SALLES, PEDRO R." - C.N.A.C.A.F.- Sala I - 21/10/93 (ERREPAR, PROCEDIMIENTO FISCAL, T°II)

24. La omisión de aportar pruebas por parte de la parte recurrente no puede ser suplida en la instancia del Tribunal Fiscal de la Nación, a pesar de las facultades conferidas por el art. 146 de la ley 11.683 -t.o. en 1978, actual art. 164- para establecer la verdad de los hechos, independientemente de lo alegado por las partes, pues ello no significa que se deba sustituir la actividad procesal que corresponde a las partes, ni subsanar su negligencia. Ello, en atención a que la presunción de legitimidad que caracteriza a los actos provenientes de la Administración Fiscal sólo puede ser destruido con elementos de prueba eficientes aportados por aquél que cuestiona el contenido de la determinación que le afecta. "SENDRA S.C.A." - T.F.N. - Sala "D" - 25/4/95

25. No habiendo la actora ofrecido medios de prueba tendientes a demostrar sus dichos respecto del origen de los fondos depositados en una cuenta corriente y desvirtuar de esta forma la legitimidad de la cual gozan los actos de determinación de oficio, corresponde confirmar el ajuste practicado."G.B.A. S.A." - T.F.N. - Sala "D" - 30/6/95

26. Las estimaciones de oficio que el organismo fiscal debe efectuar cuando no se han presentado declaraciones juradas o resultan impugnables las presentadas, y ante la ausencia de registraciones y documentación, o su falta de exhibición, gozan en principio de legitimidad, correspondiendo a quien las ataque la demostración intergiversable de los hechos. "SAMPI S.A." - T.F.N. - Sala "C" - 5/2/98

27. El Fisco Nacional puede recurrir válidamente a diversos medios de prueba cuando no cuenta con demostraciones suficientemente representativas de la existencia y magnitud de la relación jurídica tributaria. De tal forma, a los efectos convictivos de la real magnitud de la materia gravada, se requiere la concurrencia de una serie de circunstancias correlativas y concordantes, que analizadas en una articulación coherente, evidencien que la probanza colectada guarda una razonable correspondencia con los hechos económicos verificados. Sin perjuicio, claro está, de que el contribuyente aporte los elementos de prueba que confirmen o no los datos de los que se valió el ente fiscal. Resulta de tal forma aplicable la regla "onus probandi incumbit ei qui dicit", la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377 del C.P.C.C.N., cada parte

deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción. "LA RUECA PORTEÑA S.A." - T.F.N. - Sala "A" - 27/2/98

28. La objeción de la falta de desestimación de la contabilidad como requisito previo resulta irrelevante dado que ni la ley ni la reglamentación disponen esta exigencia como previa a este tipo de determinación de oficio. Debe tenerse presente que la determinación sobre base presunta es aplicable ante la falta de información directa indubitable y que la jurisprudencia ha dicho que las anotaciones de los libros contables no dispensan de otros elementos de prueba. "JOSÉ E. SAEZ Y CIA. S.A." - T.F.N. - Sala "B" - 28/8/95 - (ERREPAR, PROCEDIMIENTO FISCAL, TºII)

29. La ley de procedimiento tributario no exige la previa impugnación de la contabilidad como requisito previo para la procedencia del método estimativo. "COMETA S.A." - T.F.N. - Sala "A" - 3/12/97.

VIII. Determinación de oficio sobre base presunta. La presunción de dolo.

1. Si bien las presunciones consagradas en el artículo 25 de la ley de procedimientos tributarios (t.o. en 1978, art. 18, t.v.) resultan suficientes para fundar una determinación impositiva, dicha consecuencia no puede extenderse al campo del ilícito tributario sin el necesario sustento de otros elementos de prueba que permitan acreditar la existencia de una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del Fisco Nacional. "MAZZA, GENEROSO Y MAZZA, ALBERTO" – C.S.J.N. – 6/4/89 (Fallos Tº312:447)

2. No corresponde aplicar las presunciones legales al campo del derecho tributario infraccional. Ello, toda vez que el principio de culpabilidad resulta aplicable a las infracciones tributarias, lo que implica desvirtuar el planteo en el sentido de que le corresponde al contribuyente -en virtud de la inversión de la carga de la prueba- desvirtuar las presunciones legales a los fines de acreditar su falta de intención en defraudar al Fisco Nacional, así como que la negativa de extender las presunciones al campo de la responsabilidad penal tributaria se ajusta al principio de legalidad, toda vez que este sistema probatorio presuncional ha sido establecido por la ley Nº 11.683 en tanto restringido al ámbito del derecho tributario. "MAZZA, GENEROSO Y MAZZA, ALBERTO" – C.S.J.N. – 6/4/89 (Fallos Tº 312:447)

3. Según esta Corte ha tenido oportunidad de señalarlo en un pronunciamiento reciente ("Casa Elen Valmi de Claret y Garelló" -Fallos 322:519- en el que precisó los alcances del precedente "Mazza -Fallos 312.447-) cuando se trata de infracciones que requieren de una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del Fisco, la doctrina del Tribunal impide que las presunciones que contempla la ley a los efectos de determinar la obligación tributaria del responsable, sean utilizadas, además, para presumir -y tener de ese modo probada- la existencia de esa conducta dolosa; tal extremo debe acreditarse con sustento en otros elementos de prueba. "MONTENEGRO HNOS" C.S.J.N. 24/8/00.

IX. El procedimiento de determinación de oficio

1. El procedimiento tributario es un procedimiento administrativo especial y, como tal, en todo lo no previsto por la regulación específica (y en tanto no existe manifiesta incompatibilidad) se rige por los principios que informan los procedimientos administrativos. TFN, Sala "A", "Marzioni Hnos" 18/12/98.

2. La caducidad es un modo de extinción anormal, tanto del procedimiento administrativo (art. 1, inc. -e- ap. 9 de la ley 19549- como de determinados procesos judiciales, ante la inactividad o falta de impulso por parte del interesado del procedimiento o del proceso durante un plazo que fija la ley. El fundamento de este instituto, desde el punto de vista objetivo, radica en la necesidad de evitar la duración indeterminada de los procesos judiciales y del procedimiento administrativo. Dictamen de la Procuración del Tesoro de la Nación 364 del 30/9/2002

2.1. Del actual art., 17 de la ley 11.683 que la caducidad del procedimiento fiscal de determinación de oficio no es automática, esto es, no se produce por el simple transcurso del tiempo, sino que, para que ella opere, se requiere de un paso previo, consistente en que el contribuyente utilice la facultad que la norma le otorga de instarlo mediante la presentación de un pronto despacho. Si desde ese momento transcurrieron treinta días sin que el organismo recaudador dicte resolución, se opera la caducidad. El ejercicio de la facultad del pronto despacho por parte del contribuyente es lo que habilita la ocurrencia de la caducidad del procedimiento determinativo y así, en el caso presente, dicha facultad intimatoria no ha sido ejercida por el contribuyente, por lo que el agravio esbozado en este sentido debe ser rechazado. Causa "Ineragro S.A. s/ apelación - impuesto al valor agregado" y sus acumulados sobre impuesto a las ganancias) y "Perez Torto, Raúl Francisco s/ apelación -Impuesto a las ganancias e IVA, sala B, expte. 18.007-I y sus acumulados, 14/6/2004.

3. El dictamen previo tiene una doble finalidad; por una parte constituye una garantía para los administrados pues impide a la Administración el dictado de actos que se refieran a sus derechos subjetivos e intereses legítimos sin la debida correspondencia con el orden jurídico vigente; y, por la otra, evita probables responsabilidades del Estado al advertir a las autoridades competentes acerca de los vicios que el acto pudiera contener. Procuración del Tesoro, Dict. 21/06 ((1/2/06)

X. Régimen recursivo de la ley 11.683

1. El recurso de reconsideración interpuesto por el contribuyente en ejercicio de la opción prevista en el art. 78 inc. a de la ley 11.683 tiene la virtud de suspender la eficacia de la decisión administrativa recurrida . C. Cont. Adm. Fed. , sala I, "FN c/ Valencia Argentina" del 30/6/82.

2. Pago a requerimiento es solo el efectuado a raíz de una intimación administrativa derivada de una resolución del organismo recaudador que determina de oficio la obligación tributaria. TFN Sala "B" Masjuan Francisco, 17/8/88.

3. Del art. 81 de la ley 11.683 se infiere que constituyen pagos espontáneos a los realizados voluntariamente por el contribuyente, sin que medie una determinación cierta o presuntiva del Fisco. CSJN "Lisport" 11/2/92 (Fallos 315-43.).

4. El único sentido aplicable a la expresión determinación es la emergente del art. 16 de la ley 11.683. TFN, Sala "A", "Gonzalez Abel" 18/2/97.

5. Si bien el reclamo administrativo previo no esta sujeto a formalidades sacramentales, debe ser interpuesto explícita y fehacientemente, pues conforme a lo dispuesto de manera expresa por el art. 81 de la ley 11.683, constituye un requisito ineludible para obtener la devolución de lo pagado espontáneamente....No puede concederse tal entidad a la mera protesta o a la reserva de iniciar

acciones futuras, pues el reclamo debe efectuarse por escrito y encontrarse fundado, y además es importante la fundamentación ya que el art. 83 preve que en la demanda contenciosa por repetición no podrá el actor fundar sus pretensiones en hechos no alegados en la instancia administrativa previa ni ofrecer prueba que no hubiera sido ofrecida en dicha instancia, con excepción de hechos nuevos y de la prueba sobre los mismos. TFN Sala "C" "Banco del Buen Ayre" 12/2/99. C. Cont. Adm. Sala III, "Laboratorios Felipe Mayer", 10/11/94.

6. Siendo el reclamo administrativo previo una especie de los reclamos administrativos previos regulados por la ley 19.549, como tal le es aplicable la doctrina según la cual él no es exigible en los supuestos en que importe un ritualismo inútil. Ello permite que, en el caso, donde se persigue una declaración de inconstitucionalidad, el recaudo sea dispensado. C-Cont. Adm. Fed, Sala I, "Finocchio Dora Elisa" 27/8/87; Sala II "Maciel Martha" 28/7/87.

XI. Tribunal Fiscal de la Nación

A. Características generales

1. Art.8º: 1.Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier carácter. CONVENCIÓN AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS (Pacto de San José de Costa Rica)

2. La previsión contenida en la invocada cláusula del Pacto de San José de Costa Rica relativos a la necesaria intervención de un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, se exhibe plenamente satisfecha, desde que, en la especie, la intervención del Tribunal Fiscal de la Nación responde a tales exigencias. "COLFAX S.A. (TFN 11.715-I) c/ Fisco Nacional (AFIP-DGI) s/ medida cautelar (autónoma)". Sala I de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal

3. No resulta discutible la posibilidad de que organismos de carácter administrativo ejerzan funciones jurisdiccionales, como lo ha reconocido esta Corte en diversas oportunidades, inclusive respecto del Instituto Nac. de Vitivinicultura Que, sin embargo, también ha manifestado la Corte que la validez de los procedimientos administrativos de referencia se encuentra supeditada, como principio, a que las leyes dejen abierta la posibilidad de una revisión judicial ulterior. Máxime tratándose de la aplicación de sanciones penales (Fallos, t. 255. p. 354: t. 267, p.. 97 , pues sólo así quedan debidamente a salvo pautas esenciales de la Constitución. Que, por ello, no cabe hablar de "juicio" -y en particular de aquel que el art. 18 de la Carta Magna 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. DUMIT, CARLOS E. c/ INSTITUTO NAC. DE VITIVINICULTURA Corte Suprema de Justicia de la Nación 1972/11/08

4. Que también los tribunales argentinos, desde antiguo, han declarado la validez de disposiciones equivalentes que rigieron o rigen en el orden nacional. Así, esta Corte, en numerosos fallos, resolvió que es compatible con la Ley Fundamental la creación de órganos, procedimientos y jurisdicciones especiales - de índole administrativa - destinados a hacer más efectiva y expedita la tutela

de los intereses públicos, habida cuenta de la creciente complejidad de las funciones asignadas a la Administración ... Que, sin embargo, la referida doctrina, según la cual es válida la creación de órganos administrativos de la especie indicada, no supone, como es lógico, la posibilidad de un otorgamiento incondicional de atribuciones jurisdiccionales. Esto es lo que surge de los precedentes citados en el considerando anterior, los que ilustran en el sentido de que la actividad de tales órganos se encuentra sometida a limitaciones de jerarquía constitucional, que, desde luego, no es lícito transgredir. Porque va de suyo que regímenes del carácter del que en estos autos se impugna dejan de ser válidos cuando, confrontados con las normas básicas del ordenamiento jurídico, de las que no deben ser sino consecuencia (art. 31, Constitución Nacional), resulta evidente que las infringen, en vez de acatarlas o a lo sumo adaptarlas respetando su esencia..... Que entre esas limitaciones preestablecidas figura, ante todo la que obliga a que el pronunciamiento jurisdiccional emanado de órganos administrativos quede sujeto a control judicial suficiente, a fin de impedir que aquéllos ejerzan un poder absolutamente discrecional, sustraído a toda especie de revisión ulterior (Fallos, t. 244, p. 548). FERNANDEZ ARIAS, ELENA Y OTROS c/ POGGIO, JOSE (suc.) Corte Suprema de Justicia de la Nación

5. El principio constitucional de defensa en juicio previsto en el art. 18 de la CN y la prohibición al poder Ejecutivo de ejercer funciones judiciales –art.109- quedan a salvo siempre y cuando los organismos de la administración dotados de jurisdicción para resolver conflictos entre particulares hayan sido creados por ley, su independencia e imparcialidad esté asegurada, el objetivo económico y político considerado por el legislador para crearlos (**y restringir así la jurisdicción que la Constitución Nacional le atribuye a la justicia ordinaria**) sea razonable y sus decisiones estén sujetas a control judicial amplio y suficiente.....Conviene recordar que la atribución de la jurisdicción primaria a organismos administrativos se justifica cuando la resolución de la controversia presuponga la familiaridad con hechos cuyo conocimiento haya sido confiado por la ley a cuerpos expertos, debido a que su dilucidación depende de la experiencia técnica de dichos cuerpos.....que es relevante añadir que no cualquier controversia pueda ser válidamente conferida al conocimiento de órganos administrativos con la mera condición de que sus decisiones queden sujetas a un control judicial suficiente. Los motivos tenidos en cuenta por el legislador **para sustraer la materia de que se trate de la jurisdicción de los jueces ordinarios** deben estar debidamente justificados pues, de lo contrario, la jurisdicción administrativa carecería de sustento constitucional..." CSJN Angel Estrada y Cía SA c/ Secretaría de Energía y Puertos; Considerandos 12 a 14. Sentencia del 5/4/2005

6. Dictamen de la Comisión redactora del proyecto de ley.

"...no subordinarlo a normas o directrices de superioridad jerárquica alguna, a petición del presunto lesionado por la pretensión administrativa y al cabo de un proceso de conocimiento que reconoce iguales derechos a la administración y al particular en cuanto a la defensa y prueba de sus pretensiones".

7. La sanción procesal de la multa, una vez firme, debe cumplirse dentro del tercer día, excepto que tal decisión se apele dentro de igual plazo ante la Cámara competente, en cuyo caso los efectos ejecutorios se suspenderán. El Tribunal ha hecho uso de esta facultad cuando ha advertido conductas que implican obstaculizar el normal desarrollo del proceso. "Metro Goldwin Mayer de la Argentina" 14/8/78; "La Plata Cereal Co." del 9/5/78 y "Sagazola SA" del 28/10/80,

8. **Las potestades inquisitivas** del Tribunal no pueden servir como razón para prescindir de aportar al proceso la prueba de los puntos controvertidos ni evitar la consecuencia derivada de la incertidumbre sobre hechos alegados y no suficientemente probados, ya que el resultado desfavorable de la falta de prueba habrá de recaer, necesariamente, sobre la parte que invocó el hecho incierto. (Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, "Rainoldi SA" (30/8/83).

9. Se debe rechazar la medida cautelar de no innovar solicitada por la actora en atención a las medidas judiciales iniciadas por el Fisco tendientes al cobro compulsivo por vía ejecutiva de las sumas adeudadas, en tanto su dictado escapa al ámbito de competencia material del TFN, debiendo intentarse ante la jurisdicción judicial que corresponda. TFN, Sala "A" "Pestarino SA" del 20/7/06.

10. A fin de computar los plazos para tener como válida la presentación del recurso ante el TFN debe observarse la fecha de imposición por parte del **correo interviniente**, al margen de aquella en que expresamente lo recibió la agencia de la AFIP encargada de enviarlo al tribunal. TFN, Sala D "Luciana Hogar". 21/3/05.

Notificaciones

11. La ausencia de notificación queda subsanada cuando de autos resultan otros elementos que permitan afirmar que el interesado tuvo cabal conocimiento de la resolución de que se trata, momento a partir del cual empieza a correr el plazo de 60 días que establece la normativa vigente para deducir el recurso administrativo que resulte admisible. Procuración del Tesoro, Dict. 32/06 (17/2/06)

11.1. La notificación por carta certificada con aviso de retorno (100, inc. a de la ley 11.683) no sirve como notificación fehaciente pues solo prueba que aquella ha sido recibida, pero no su contenido, razón por lo cual para que cumpla acabadamente con su finalidad debe agregarse a las actuaciones una prueba del contenido de la carta remitida al administrado. Lo dispuesto en los arts. 41 y 43 del Dto. 1759/72 reglamentario de la ley 19549 en cuanto establece los requisitos que debe cumplir la notificación por carta certificada con aviso de retorno resulta aplicable a la diligencia consignada en el inc. a del art. 100 de la ley 11.683, ello en virtud de la remisión que efectúa el art. 116 de la norma citada en último lugar Cra. Cont. Adm. Fed. Sala IV "Club Atlético Newells Old Boys", 16/3/05. (por mayoría, al revocar una sentencia del TFN). Véase Suplemento La Ley Administrativo, 22/3/07 nota del Dr. Robledo)

11.2. Las notificaciones persiguen una doble finalidad, una dirigida a asegurar la vigencia del principio de contradicción y, a la vez, determinar el punto de partida para el cómputo de los plazos. Ello supone el logro de una finalidad primaria y elemental, consistente en proporcionar a su destinatario el conocimiento de la resolución de que se trate; de ahí que la obtención de aquella se logra mediante el cumplimiento de los requisitos de lugar, tiempo y forma, a los cuales deben sujetarse las distintas clases de notificaciones legales, cuya inobservancia afecta, como regla, la validez del correspondiente acto de transmisión. El respeto a tales recaudos debe ser examinado con particular estrictez cuando el Fisco recurra al procedimiento previsto por el inc. b) del art. 100 de la ley. TFN, "Giorgio, José V." 25/11/97.

11.3. Las notificaciones en día inhábil son válidas, pero al efecto del cómputo de los plazos debe considerarse como notificada el primer día hábil subsiguiente a la notificación. Cámara Contencioso Administrativo Federal, Sala III, "Mattera Juan Francisco", 22/6/06 (al revocar sentencia de la sala "D" del TFN obtenida por mayoría). En igual sentido, CSJN "Banco Latinoamericano SA" del 27/5/99; "...es razonable atribuir efectos al acto procesal a partir del primer día hábil posterior, postergando el comienzo del término"

11.4. Se revocó el decisorio del Tribunal Fiscal de la Nación que declaró la improcedencia formal del recurso deducido con fundamento en que las pruebas aportadas por la contribuyente resultaban insuficientes para desvirtuar la certeza que daba la ley al aviso de retorno como instrumento idóneo para practicar notificaciones. Ante todo, aclaró que la notificación por medio del sistema denominado de "carta certificada con aviso especial de retorno" se encuentra expresamente prevista en el artículo 100, inciso a) de la ley 11683, de modo que la sola negativa respecto del contenido de esa correspondencia no resultaría, "prima facie", suficiente para invalidar los efectos propios que ella tiene como medio de notificación. No obstante, y en atención a la remisión que se efectúa en el artículo

116 de la ley 11683, resultan de aplicación los artículos 41 y 43 del decreto 1579/1972, reglamentario de la ley 19549, en cuanto a los requisitos que debe cumplir la notificación por carta certificada. Por ello, es necesario reparar en que, de una interpretación armónica de las citadas normas y que resulte respetuosa del derecho de defensa, cabe concluir en que la notificación por simple carta certificada con aviso de retorno no sirve como notificación fehaciente, pues sólo prueba que aquella se ha recibido, pero no su contenido. Cam. Cont. Adm. Fed, Sala IV- "Club Atlético Newell's Old Boys, 16/3/2006

11.5. Durante la inspección y determinación de oficio las notificaciones se dirigieron a varios domicilios y entre ellos el domicilio fiscal de la recurrente, así como también al que constituyó especialmente al contestar la vista, pero este último domicilio no fue tenido en cuenta en lo que respecta a la notificación de la resolución determinativa apelada. Se consideró que el comportamiento desplegado por la Administración Federal de Ingresos Públicos dio lugar a una situación de incertidumbre tal que la actora pudo razonablemente considerar que la resolución administrativa iba a ser notificada al domicilio que constituyó al contestar la vista. En resguardo de las garantías constitucionales involucradas, la ambigüedad producida no puede hacerse recaer en cabeza del contribuyente, cercenando su derecho de defensa. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "A", "Limperco SRL" 19/8/05. En igual sentido la Cámara revocó un pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación que había rechazado la excepción de nulidad opuesta por la contribuyente e hizo lugar a la de cosa juzgada opuesta por la representación fiscal, pues consideró que si bien el accionar de la fiscalización se realizó en distintos domicilios relacionados con la actora, cabe tener por válidas las notificaciones efectuadas en el domicilio fiscal. La Alzada, para así resolver tuvo en cuenta que todas las notificaciones cumplidas durante el procedimiento de determinación, comenzando por la del inicio de la fiscalización, así como los distintos requerimientos formulados, no se notificaron en el domicilio fiscal (se observa que, aun en casos en que en los requerimientos figura el domicilio fiscal, la diligencia no se cumplió en ese lugar). Ello configuró la existencia de un comportamiento jurídicamente relevante de la Administración, y en la medida en que la variación de ese actuar hubiera afectado intereses legítimos de la contribuyente, no resulta razonable considerar a la situación como indigna de protección por parte del orden jurídico, aun cuando le asiste razón al Fisco sobre la validez que formalmente podrían tener las notificaciones cumplidas en el domicilio fiscal. Por tal razón, verificándose un supuesto de indefensión con relación a la notificación de las resoluciones determinativas, se declaró su nulidad. Cám Cont. Adm. Fed. Sala II, "Ruggiero Aldo Fabio" 26/7/05

11.6. Resulta inaplicable la ampliación del plazo por un día cada 200 km. o fracción no inferior a 100 km. autorizada por el artículo 158, CPCCN. TFN, Sala "A", "Arcas J.M. del /11/00) si bien hay jurisprudencia de la Cámara Contencioso en sentido opuesto: Sala V, "Oeste Automotores SA" del 2/4/96. En contra, Plenario de la Cámara Contencioso Administrativo Federal "Compañía Avícola SA" del 28/10/03.

11.7. En la ley 11683 se encuentra previsto un régimen recursivo propio que excluye la denuncia de ilegitimidad, que debería ser deducida ante la propia Dirección General Impositiva, como órgano facultado para resolver recursos dentro del procedimiento administrativo. Ello no obsta a que en caso de considerarlo conveniente, la actora intente canalizar su pretensión por la vía de la denuncia de ilegitimidad ante quien corresponda. Cám. Cont. Adm. Fed. Sala IV "Coop. De Trabajo Proagro" 31/10/2000

Art. 185 de la ley 11.683

12. Cualquiera que sean las facultades que corresponde al poder administrador para dejar sin efecto actos contrarios a las leyes, no cabe admitir que sea de su resorte declarar la inconstitucionalidad de éstas. Ello así porque semejante tesis importaría desconocer que el Poder Judicial es en última instancia, el único habilitado para juzgar las normas dictadas por el órgano legislativo y

admitir, en consecuencia, la posibilidad de que el poder pueda residir y concentrarse en una sola sede" ((Fallos 269:243).

13. Aun cuando el fundamento del recurso radique sólo en la inconstitucionalidad de una norma legal, ello no excluye la competencia del Tribunal para entender en la cuestión, bien que no podrá pronunciarse sobre la falta de validez constitucional alegada ; en el mismo sentido se pronunció la Sala II de la Cámara y el Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "C", "Libesa SA" del 23/12/92.(3) Cam. Nac. Cont. Adm., Sala III, "Perkins Argentina" del 5/12/91.

14. El Tribunal se encuentra facultado para proceder al examen y tratamiento de los distintos agravios planteados por el recurrente, particularmente los que tienen una directa vinculación con principios y garantías "tributario constitucionales" o "constitucionales tributarias", distinción que recoge, según prestigiosa doctrina, aquellos principios provenientes de la materia tributaria que adquieren jerarquía constitucional implícita o explícita (ej: capacidad contributiva) por un lado, y aquellos principios y garantías de naturaleza constitucional que se manifiestan también relacionados con los aspectos que rigen la imposición (ej: razonabilidad).

En consecuencia, independientemente de la limitación prevista en el artículo 185 de la Ley Nº 11.683 que se hará sentir en la resolución de la causa, debe concluirse que no puede sustraerse al conocimiento del Tribunal Fiscal una cuestión como la examinada, vinculada a principios rectores del ordenamiento tributario, directamente entroncados con expresas e implícitas garantías constitucionales, tales como la ausencia de capacidad contributiva y la confiscatoriedad alegada por el recurrente. Sostener lo contrario implicaría admitir que le está vedado a este Tribunal Jurisdiccional de específica competencia en la materia, examinar e indagar en conflictos de suma gravedad y que ostentan reconocimiento jurisprudencial por todo el espectro de nuestros Tribunales, entre los que se cuentan la Excma. Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y la CSJN, conforme los fallos que aquí se citan. Sala "B" "Gutiérrez y Belinsky" 12/7/04.

15. La presunción instrumentada mediante el artículo 2º de la Ley 25.345, en cuanto no admite la posibilidad de probar la veracidad de las operaciones, como forma de acreditar la legitimidad de los cálculos que resulten procedentes a los fines tributarios merece objeciones constitucionales. En efecto, mediante el mecanismo creado se llega a una verdadera ficción que puede producir una total desconexión entre el impuesto que se determine y el que resultaría conforme a las disposiciones generales de la ley del gravamen, alterándose de ese modo las pautas de equidad previstas en la misma, conforme al criterio de capacidad contributiva receptado por el legislador. Máxime cuando tal extremo se produciría por vía del cercenamiento del derecho de defensa del obligado. Y ello es así, además, porque de ningún modo puede asimilarse el mecanismo que impone la Ley 25.345, con los supuestos que contempla el artículo 14 de la Ley 11.683, al que remite, ya que este último refiere al cómputo de conceptos e importes impropios en la declaración jurada – es decir una vez "determinada la obligación por el responsable" -, siendo que en el régimen de la ley primeramente citada la determinación mediante el procedimiento previsto en el artículo 17 de la Ley 11.683 tendría que haber sido de rigor, en tanto se afectan aspectos relativos a la base imponible, y el contribuyente o responsable contaría con la posibilidad de ejercitar su derecho de defensa. Tribunal Fiscal de la Nación, "Miguel Pascuzzi" sentencia del 21/11/05

16. En el mismo sentido, en punto a las facultades del TFN, misma Sala "Belgrano Day School" octubre de 2002). También en relación al art. 166 de la ley 11.683 (que impide el aporte de prueba –salvo en materia de sanciones- que no haya sido ofrecida en sede de la administración fiscal) donde se puso de relieve su opinión adversa a la validez constitucional por oponerse al principio

constitucional del derecho de defensa (art. 18 de la Constitución Nacional) y del debido proceso, recogido en el plano constitucional por el Pacto de San José de Costa Rica (art. 8º).

17. El art. 1164 del C.A. (similar al art. 185 de la ley 11.683) que inhibe la declaración de inconstitucionalidad no constituye de ningún modo una limitación de jurisdicción impediendo de toda tramitación y resolución de esta causa **sino que se trata sólo de un recorte de competencia**. Por ende no obsta de ningún modo a la intervención de dichos juez y tribunal. La intervención de este último tribunal es el paso previo necesario (dentro de la vía reglada para el juzgamiento de determinados actos administrativos de alcance individual), para el posterior conocimiento del caso y así de dicho planteo de inconstitucionalidad, por parte del Tribunal judicial que sigue en la vía recursiva de aquella aludida vía reglada.

La inhibición impuesta al Tribunal Fiscal sólo está circunscripta a la declaración de inconstitucionalidad, **por lo que nada le impediría examinar la cuestión y aun declarar la constitucionalidad** (la eventual “compatibilidad” de la norma atacada con el texto fundamental), evitando pronunciarse sólo en la hipótesis de considerar que existiera violación constitucional. En esa inteligencia, y considerando que la impugnación se encontraba referida al carácter retroactivo de una norma, analizó la jurisprudencia del tribunal cimero en tal sentido. Y señaló: “... la retroactividad de las leyes tributarias (admitida pacíficamente cuando se da “en beneficio” del contribuyente, y aun en otros supuestos específicamente vinculados al “establecimiento y ordenación de gravámenes nacionales o provinciales” – sobre esto último ver “Fallos” 278:108 y sus citas, 218:596, 291-290) no es admitida cuando se afectan derechos adquiridos y en materia aduanera la C.S.J.N. tiene dicho que sí se afecta un derecho adquirido (como derecho “incorporado al patrimonio” y como tal con la protección constitucional del derecho de propiedad) “...cuando se ha pagado el impuesto conforme a la ley vigente al momento en que se efectuó el ingreso” (“Fallos” 267:247 y sus citas, 303:1835, 303:1876).... Si bien también la C.S.J.N. sostuvo (en el citado precedente de “Fallos” 303:1835) que no cabe reconocer la existencia de un derecho adquirido por el mero acaecimiento del hecho imponible bajo la vigencia de normas que exigían el ingreso de un gravamen menor (lo que podría llevar a concluir que “sólo” lo establecido por los arts. 637 y 639 del C.A. y sin el “ pago” de los tributos efectuado de conformidad con esas normas- no sería suficiente para considerar al existencia de un derecho adquirido, con lo cual el régimen vigente al momento fijado por esas normas podría considerarse legítimamente modificado con retroactividad, precisamente por no haberse efectuado el pago del modo indicado), un criterio diferente resultaba de los casos en los que no había pago conforme un régimen vigente, sino que se pretendió variar el régimen –exigiendo un pago mayor- que ya se había asegurado al contribuyente, con lo cual el derecho adquirido no dependía de un pago previo a la variación sino de un régimen preexistente asegurado en el sentido de pagar un gravamen menor al de la variación, durante un cierto tiempo) resueltos por la C.S.J.N. –en sendas causas “Ford Motor Argentina S.A.” –en “Fallos” 283:360 y 295:621....”.

Por lo tanto, y proyectando dicha doctrina el caso en tratamiento, concluyó que en el caso se trataba de una norma tributaria retroactiva que “perjudicaba” a quienes –como la actora-, habían tributado conforme a la normativa rectificadora por lo que declaró su inaplicabilidad. La Sala “G” del Tribunal, en autos “Kim Kyung c/ DGA” (fallo del 19/3/04)

18. La jerarquía de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el carácter definitivo de sus sentencias, la armonía que debe haber entre distintos órganos estatales y la necesidad de ahorrarle al Estado los gastos que se derivarían de acciones judiciales previsiblemente desfavorables, determinan la conveniencia de que la Administración Pública se atenga a los criterios del máximo Tribunal en cuanto a la aplicación e interpretación del Derecho. Procuración del tesoro, Dict. 150/06 (9/6/06).

B. Tasa de actuación.

1. Cuando prosperan excepciones que ponen fin al litigio, la tasa se reducirá al tercio y el Tribunal ordenará la devolución del excedente que se hubiera abonado. (26) aun cuando no se encuentre expresamente contemplado en la ley 22.610, corresponde reducir la tasa de actuación al tercio en los casos de recursos que finalizan por desistimiento de la actora, anterior a la contestación del recurso por el Fisco Nacional; o por haberse tenido el recurso por no presentado (27) (27) Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "C", "Hijos de Angel Tessaro" del 14/7/98.

2. Se encuentran exentos del tributo los recursos de amparo y las multas (24) , de lo que no puede extraerse, en forma extensiva, que abarque también a otros tipos de sanciones. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "B", "Teogrande SA." del 5/5/95. Confirmado por la Cam. Nac. Cont. Adm., Sala V el 20/11/95.

3. No abonan la tasa aquellas personas que actúan con beneficio de litigar sin gastos, en los términos que establece el artículo 78 y siguientes del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación Tasa de actuación. El fundamento de esta exención radica en la garantía de la defensa en juicio y la igualdad ante la ley, por la cual se asegura la prestación del servicio de justicia, no ya en términos formales, sino con un criterio que se adecua a la situación económica de las partes que litigan. Cam. Nac. Cont. Adm., Sala IV "Sanym SA" del 16/4/98.

4. Resulta aplicable lo dispuesto en el art. 3 de la ley 23.898 que regula la tasa de justicia n las actuaciones ante tribunales nacionales, que en el supuesto de procesos concursales prevé una reducción de la tasa de actuación en el 50%, en tanto dicha reducción importa una pauta legislativa idónea para medir la significación de la dificultad financiera de una fallida frente al pago de la misma, a la que se puede acudir habida cuenta de la comunidad de la naturaleza de los tributos en examen. TFN Sala "A" Ernesto Singler SA" 23/10/00

C. Excepciones de previo y especial pronunciamiento

1.El análisis de la *defensa de incompetencia* debe preceder al de cualquier otra excepción, pues es presupuesto necesario para la validez de toda ulterior decisión del Tribunal. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "C", "Dancarde SA" del 21/5/84.

1.1. Es necesario precisar la naturaleza misma del acto que se trae a conocimiento de este Tribunal, lo cual supone el examen puntual de su contenido y efectos.

Que, en ese orden de ideas, la resolución de marras consigna expresamente "Visto OII N° 3769-9-0, y considerando la determinación efectuada en el marco de la misma.... se le intima para que en el término de quince días hábiles contados a partir de la presente se ingrese la sumamás intereses resarcitorios, bajo apercibimiento de proceder a su cobro por la vía judicial"

Asimismo, tras hacer saber los conceptos por los cuales se formula tal requerimiento (Impuesto al valor agregado por prestaciones realizadas en el exterior) los importes correspondientes y los períodos respectivos, se deja constancia "que la presente intimación se formula en virtud de lo establecido por los artículos 11, 14 y 16 de la ley de procedimiento fiscal n° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones)". Por último, se pone en conocimiento del contribuyente "...que en el caso de no prestar conformidad a la presente intimación administrativa, podrá hacer uso de las vías recursivas previstas en la normativa vigente, dentro del plazo antes aludido por el art. 76 de la ley N° 11683...".

Que a juicio de los que suscriben, la mentada resolución significa jurídica y económicamente una determinación de oficio de la obligación tributaria de del impuesto al valor agregado en cabeza de la actora.

Ello es así aún cuando el Fisco Nacional haya prescindido del procedimiento instituido en los artículos 17 y siguientes de la ley 11683 (t.v.), ya que el acto conlleva una operación interpretativa y de cálculo propia de tal determinación. Repárese que a través de él se describe en forma concreta el aspecto objetivo del hecho generador de la obligación tributaria, explicitándose claramente sus elementos constitutivos, la cuantificación de la base de medida, la indicación del sujeto responsable y, también, se liquida e intima el impuesto resultante (v. opinión de los suscriptos in re “Robert Bosch Arg. SA”, del 13/11/97). Tribunal fiscal de la Nación, Pescapuerta” del En el mismo sentido “Alvarez, Mario Roberto”, Sala I, 29/9/93; “Coop. Agrícola San Martín”, 21/4/94 y “Alpachiri Coop. Agrícola Ganadera Ltda.”, 22/10/91 – ambos de la Sala II-)

1.2. No es sólo la forma del acto lo que, fundamentalmente, caracteriza a una determinación impositiva, pues no es posible que ella dependa del simple arbitrio de la administración, según se adopte o no cierto aparato meramente formal, sustrayendo según ello la cuestión, al oportuno ejercicio de los derechos de los contribuyentes’ Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires “Shell Cía. Arg. De Petróleo SA”, 11/7/61, Fallos Tribunal Fiscal 1960/1961; 228/231).

1.3. Nuestro sistema participa de la doctrina de la **unicidad** de la determinación de oficio, en el sentido que constituye una herramienta de la que puede prevalecer el fisco a fin de obtener una declaración de certeza de la obligación tributaria. Pero, al mismo tiempo, desde el punto de vista de la doctrina de la seguridad jurídica, la determinación introduce también certeza al contribuyente, en cuanto fija el criterio fiscal en punto al conjunto de normas vigentes en virtud de las cuales se producirán las exacciones tributarias y a los elementos que cuantifican la obligación tributaria debida (tercer párrafo del art. 17 de la ley 11683) El acto de determinación de oficio del impuesto a las ganancias correspondiente a los ejercicios 1994 a 1997, de fecha 27 de diciembre de 1999, que fuera apelado oportunamente ante este Tribunal, **comprendió como regla íntegramente la deuda del contribuyente, para ese impuesto y para esos ejercicios fiscales.** Y de ello se deduce que mal puede el Fisco Nacional invocar en su planteo de incompetencia lo prescripto en el último párrafo del art. 76 de la ley 11.683, si se atiende a la naturaleza misma del anticipo, como pago a cuenta de una eventual deuda futura, que en el caso quedó determinada con el mencionado acto y en donde, en su caso, se debió liquidar e intimar el pago de intereses resarcitorios sobre el pago fuera de término de los anticipos del impuesto que se determinaba. GASNOR SA s/ recurso de apelación - Impuesto a las ganancias”

2. El carácter dilatorio de la *excepción de falta de personería* hace que la ratificación del poder purgue la eventual insuficiencia que pudiera atribuírsele, con el efecto de imponer el rechazo de la excepción. Sin embargo, tal extremo no exime a la excepcionada de las costas relativas a la excepción, que por su causa se ocasionaron Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, “El Acordeón SRL” del 19/3/80.

2.1. El carácter perentorio del plazo establecido por el art. 48 del CPCCN para convalidar las actuaciones cumplidas por el gestor, hace que tal incumplimiento ocasione la caducidad automática, o de pleno derecho, del procedimiento; no tiene ninguna incidencia el acta acompañada con posterioridad a la declaración de nulidad. C. Cont. Adm. Fed. “Mar Pac” del 18/3/04

3. La *excepción de falta de legitimación* persigue denunciar la falta de legitimación procesal, es decir, que el recurrente no es el sujeto especialmente habilitado por la ley para asumir la calidad de actor - o porque no es la persona contra la cual se ha dirigido el organismo fiscal o porque no es afectado directamente por la acción administrativa-, o bien que la Administración Federal de Ingresos Públicos -Dirección General Impositiva- no es el sujeto habilitado por la ley para perseguir la prestación que exige."TEXXAR S.A." - T.F.N. Sala "A" - 22/4/99; "BACCINI CAYETANA M.R." - T.F.N. - Sala "C" - 15/4/96;"OPTICA SAN JORGE SC" - T.F.N. - Sala "B" - 27/12/96 (DTE, T°XVIII, pág. 859/860) "EKMAN Y CO. AB" - T.F.N. - Sala "A" - 17/11/97

En cuanto a la actuación de los respectivos colegios profesionales, no parece dudosa que gozan de suficiente legitimación para velar por los intereses de sus integrantes. "COLEGIO PUBLICO DE ABOGADOS DE LA CAPITAL FEDERAL c/E.N." - J.N.P.I. C.A.F. N°4 - 9/03/99.

4. La *excepción de litispendencia* se verifica cuando por la misma causa, el mismo objeto y los mismos sujetos se llevan a cabo dos o más procesos "AUDIVIC S.A." - T.F.N. - Sala "B" - 22/5/96. Existe litispendencia cuando por razones de conexidad, exista la posibilidad de que se dicten sentencias contradictorias y el consiguiente escándalo jurídico que fácilmente podría originar el tratamiento autónomo de pretensiones vinculadas."ESTEBAN ZAMORANO Y CARLOS ZAMORANO S.DE H. Y OTROS" - T.F.N. - Sala "A" - 1/12/97⁶

5. La *excepción de cosa juzgada* reconoce su fundamento en el impedimento jurídico que obsta volver a juzgar una cuestión ya resuelta por organismos jurisdiccionales, entre las partes a quienes la sentencia puede serle opuestas. Dos son, entonces, las identidades que deben concurrir para la procedencia de esta defensa: las mismas partes (identidad subjetiva) y la misma cuestión resuelta por sentencia firme (identidad jurídica). Tribunal Fiscal de la Nación, "Rotográfica Argentina SAIC" del 16/6/72

La cosa juzgada configura uno de los pilares sobre los que se asienta la seguridad jurídica y un valor de primer orden, como así que la misma, posee inocultable raigambre constitucional. CSJN "Ergues Alberto" 21/10/96

6. La *excepción de defecto legal* es procedente cuando por su forma, la demanda no se ajusta a los requisitos y solemnidades que la ley prescribe; en otros términos, tiende a lograr el efectivo cumplimiento de las formalidades previstas por la ley para la interposición del recurso, con el propósito de asegurar el adecuado derecho de defensa."SENDRA S.C.A." -T.F.N. - Sala "D" - 25-4-95. Su procedencia depende de la gravedad de los defectos, en tanto procura salvaguardar el adecuado derecho de defensa en juicio Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "B", "Navarro Hnos," del 29/6/81.Cuando la presentación cumpla en forma exigua con los requisitos formales establecidos para la interposición del recurso, si tal circunstancia no perjudicó al Fisco en lo que se refiere a su derecho de defensa, que por otra parte pudo ser ejercido."SENDRA S.C.A." -T.F.N. - Sala "D" - 25-4-95

7. *Excepción de nulidad.*

7.1. La nulidad se debe entender como la sanción que prevé la ley contra actos administrativos que resulten viciados por haberse apartado o transgredido las formas preordenadas legalmente para su realización, o los que, por ello, se los priva de producir sus efectos normalmente."TOKIO MOTORS S.A." - T.F.N. - Sala "A" - 9/12/97; "RIVERO, HUMBERTO ROQUE" - T.F.N. - Sala "A" - 27/12/99..

Abarca vicios atinentes al procedimiento de formación del acto (vgr. ausencia de vista previa en el procedimiento de determinación de oficio "SEI INGENIERÍA S.A." - T.F.N. - Sala "D" - 14/3/95 "YOMA S.A." – T.F.N. – Sala "B" – 22/8/97 "WAG S.A." – C.N.A.C.A.F. – Sala II – 15/4/93 (IMP. T°LI B,

pág. 2119) "DUCILO S.A." - T.F.N. - 9/4/84 - (ERREPAR, PROCEDIMIENTO FISCAL, T° II)), a sus fundamentos (vgr. arbitrariedad), a la forma (vgr. falta de firma) y a su notificación. Por sentencia plenaria, el Tribunal estableció que la falta de fecha del acto determinativo de tributos y accesorios no es por sí sola causa de invalidez del acto -"DEL AMO, JORGE ALDAYUTURRIAGA Y OTROS" - T.F.N.- API N° 09 - 23/9/81-.

La gravedad de la transgresión y el perjuicio del derecho de defensa en juicio predetermina la procedencia de esta excepción Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "B", "Vicente M. Orue SACIIE" del 28/9/83; "AUDIVIC S.A." - T.F.N. - Sala "B" - 22/5/96. La jurisprudencia ha dicho que la nulidad requiere que el vicio ocasione a quien la peticona perjuicio serio e irreparable que no pueda ser subsanado sino con su acogimiento, el que debe ser mencionado expresamente por quien alega la nulidad. (8) (8) Cám. Nac. Cont. Adm., Sala IV, "Anteurquiza; Hugo Ramon" del 26/3/92"ALBERTO, ALDO E. Y OTROS" - T.F.N. - 29/6/76 (ERREPAR, PROCEDIMIENTO FISCAL, T° II). "Cabe declarar la nulidad de la resolución que impuso al contribuyente una multa por defraudación fiscal, toda vez que omitió indicar cuál de las presunciones consignadas en el art. 47 de la ley 11.683 resultaba aplicable al caso, lo que impidió el debido ejercicio del derecho de defensa por parte del contribuyente. TFN, sala "B" "Baravalle Juan María e hijos" 18/11/05

7.2. En la medida que el juez administrativo no solo obvió toda mención a la defensa esgrimida, sino que negó la existencia misma del descargo formulado, se configura en el acto apelado la inobservancia del principio e congruencia que, integrando el concepto del debido proceso adjetivo, viene impuesto por el art. 1, inc. f), punto 3) de la ley 19.549 al establecer el derecho del administrado a una resolución fundada. TFN Sala "C". "Turul SRL" 15/3/05.

7.3. Las nulidades de actos administrativos deben analizarse de modo restrictivo y, en principio, prefiriendo la subsistencia y validez del acto atacado. Ello, naturalmente, cuando no se pone en juego de modo sustancial –y no meramente formal- el derecho de defensa de quien ataca el acto. Ciertamente, si fundamento en que se apoya la pretensión nulificadora es solo formal, se estaría en presencia de la perniciosa "nulidad por la nulidad misma". Procuración del Tesoro, Dic. 32/06 del 17/2/06.

7.4. Si no se otorga al particular una razonable oportunidad de ejercer su derecho de defensa, el acto estará afectado de nulidad. Si ese defecto es subsanable en un recurso o proceso judicial posterior no se ha violado el referido derecho de defensa. Procuración del Tesoro, Dict.32/06 (17/2/06).

7.5. Se requiere -por aplicación del principio que establece que no hay nulidad sin perjuicio- que el vicio ocasione a quien peticona la aplicación de dicha sanción un perjuicio serio e irreparable que no pueda ser subsanado sino con su acogimiento, el que debe ser mencionado expresamente por quien alega la nulidad, no siendo suficiente una invocación genérica, o el uso de imprecisa fórmula 'se ha violado el derecho de defensa en juicio' ("Anteurquiza, Hugo Ramón" - CNApel. - Sala IV - 26/3/1992 - entre otros).

7.6. Todo tipo de irregularidad procesal es susceptible de convalidarse mediante el consentimiento expreso o presunto de la parte a quien ella perjudica y, por lo tanto, en el supuesto de no reclamarse la nulidad de acuerdo con las formas dentro de los plazos que la ley de rito impone, corresponde presumir que el defecto (aun cuando existiere), no ocasiona perjuicio y que la parte ha renunciado a la impugnación convalidando de tal manera el vicio que afectaba el acto ("Traglia Rafaela" - CN Apel. - Sala V - 6/5/1996). En este sentido se expidió la Sala A "in re" "Ingemín SA" de fecha 10/5/1999.

7.7. Las nulidades del procedimiento son susceptibles de convalidación con el mero transcurso del tiempo, si no se las deduce en tiempo hábil previsto para su deducción por vía de recurso o incidente. Frente a la necesidad de obtener actos procesales válidos y no nulos, éstos quedan

convalidados si la parte omite solicitar la reparación de los vicios ("Simijosky, Juan" - CNApel. - Sala I - 9/10/1996).

7.8. En la resolución apelada el juez administrativo afirmaba que la actora no había alegado defensa ni ofrecido pruebas, el Tribunal resolvió que la realidad era otra ya que la defensa existió y la sanción recurrida fue impuesta sin que aquélla fuera considerada, lo que evidentemente enervó la eficacia de la resolución que la aplicaba. Así se expresó: "no empece a este razonamiento el hecho que la recurrente disponga de esta nueva instancia ante el Tribunal Fiscal para articular la defensa que antes no le fue receptada, ya que no resulta improbable que otra haya sido la solución del caso de haberse meritado el descargo presentado" ("Peralta y Cía." - Sala D - 30/6/1994).

7.9. No basta la mera invocación de normas jurídicas que supuestamente fundan el acto sin que se explique cómo y por qué lo fundamenta. Asimismo no se habían considerado en el caso los argumentos alegados por la actora al contestar la vista y no se ponderó la prueba arrimada. Se expresó que "el defecto que adolece el acto apelado, no es susceptible de ser subsanado mediante el recurso de autos, pues a este Tribunal no le compete integrar los elementos ausentes en la determinación, sino examinar los existentes, porque importaría admitir la disponibilidad por parte de la Administración de los recaudos que vienen legalmente impuestos como presupuestos válidos de sus actos" ("Club Sportivo Baradero" - Sala C - 27/10/1993). La Cámara revocó el pronunciamiento al entender que "la nulidad declarada no resulta manifiesta pues el acto apelado tiene motivación, independientemente de si las razones expuestas se ajustan a derecho, y es totalmente clara su voluntad en cuanto a que a la actora no le corresponde la exención que solicita" (Sala III - 29/11/1994).

7.10. No basta que la resolución administrativa cumpla con los requisitos externos de validez (vgr. forma y competencia) sino que además no debe 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 L. 19549] que ciertamente implica que ésta debe ser la conclusión lógica de un examen analítico y de una apreciación crítica de los elementos de prueba. Por tanto, su génesis y elaboración reposan en la lógica, que se manifiesta a través de una construcción que debe conjugar las normas aplicables y el sustento de hecho sobre el cual reposan. ("Marzioni Hnos. SCCI" - Sala A - 18/12/1998).

7.11. Los jueces no se encuentran obligados a seguir todos y cada uno de los argumentos planteados por las partes, sino sólo aquellos que estimen conducentes para la solución del litigio(11). Así lo ha confirmado la Alzada en "The First National Bank of Boston", Sala I, 14/10/1997, entre muchos otros.

7.12. El Tribunal hizo lugar a la excepción de nulidad opuesta por vicio en el procedimiento administrativo, atento a que la falta de notificación de la vista le impidió formular por escrito su descargo, vulnerando así su derecho de defensa. Se expresó que "las formalidades exigidas en las reglamentaciones para el cambio de domicilio, cuya observación es exigida para tener efectos por el Organismo Fiscal, una vez cumplidas generan una situación de certeza a la que deben adecuarse las partes, y en ningún caso el estricto cumplimiento de las disposiciones reglamentarias podría ser usada en contra del contribuyente y ser utilizado como fundamento de la vulneración de su derecho de defensa". ("Tarlowski, Carlos" - Sala A - 9/12/1996).

7.13. La circunstancia de que se haya rechazado parte de la prueba ofrecida no es un argumento suficiente que acredite por sí la violación del derecho de defensa, si el recurrente no precisa la influencia que ella habría podido tener en el resultado del sumario ("Mucciolo, Rubén A." - CNApel. - Sala II - 17/8/1995).

7.14. El rechazo de prueba en sede administrativa no importa un cercenamiento del derecho de defensa, garantizado en materia probatoria, con el contradictorio amplio que en esta instancia se desarrolla, razón por la cual corresponde su rechazo, dejando a salvo que la misma ha sido fundamentada en todos los casos, conforme surge de las resoluciones que obran en los antecedentes administrativos ("Óptica San Jorge SC" - Sala B - 27/12/1996).

7.15. Se viola la garantía de defensa en juicio si se prescinde de ponderar prueba arrimada por la entidad con meras aseveraciones dogmáticas de que son insuficientes e inadecuadas ("Club Sportivo Baradero" - Sala C - 27/10/1993). La Cámara revocó el decisorio, sosteniendo que la actora no expresó en forma concreta las razones que se vio privada de oponer, ni aclaró, ni precisó cuál fue el perjuicio sufrido a raíz de los vicios que, a su criterio, adolecería la determinación apelada (Sala III - 29/11/1994).

7.16. El funcionario actuante no es un mero instructor burocrático de un expediente controversial. La ley le da el carácter y responsabilidad de juez administrativo. No puede, ni debe, rechazar la producción de pruebas conducentes con la mera afirmación dogmática de que son insuficientes, inadecuadas o improcedentes. Con mayor razón cuando del propio trámite se advierten opiniones discordantes con la postura adoptada finalmente. El accionar del Fisco ha redundado en un perjuicio positivo para el derecho de defensa de la actora y vicia de nulidad a la resolución apelada, lo que así debe declararse, pues el agravio no puede subsanarse en esta instancia ... No declarar la nulidad del acto implicaría no sólo convalidar toda una actividad ilegítima sino una mayor pérdida de tiempo y costas, atento que un análisis sereno de los procedimientos adoptados permite advertir la fragilidad de los fundamentos y argumentaciones que sustentan la pretensión ("Esmeralda 700 SRL" - Sala C - 30/4/1998).

7.17. El decreto 1759/72, reglamentario de la ley 19549, permite al órgano administrativo decidir qué pruebas son admitidas (admisibles o pertinentes) y cuáles no. Conforme surge de las actuaciones administrativas, si bien el Organismo Fiscal no hizo lugar a las pruebas ofrecidas, lo alegado por la actora fue debidamente considerado y, a fin de establecer la real situación de los hechos en que se sustentó el procedimiento de determinación de oficio iniciado, se dispuso la sustanciación de medidas para mejor proveer ("Philco Ushuaia SA" - Sala A - 2/2/1999).

7.18. Se hizo lugar al planteo de nulidad presentado por los responsables solidarios de una entidad al haberseles determinado de oficio la responsabilidad en forma extemporánea sin que se manifieste el presupuesto de hecho y derecho que legitime tal decisión (intimación previa para poder constatar el incumplimiento por parte del deudor por deuda propia y que la deuda haya quedado firme), ya que tal responsabilidad es subsidiaria. Por otra parte, se ponía en un dilema insoluble a los presuntos solidarios, en tanto le corrían conjuntamente el plazo para enterarse si el deudor principal había pagado y el plazo para recurrir ante el Tribunal ("Club Atlético Adelante Asoc. Civil y Deportiva" - Sala B - 26/6/1998).

7.19. El dictamen no es sino una de las formas en que se ejerce la llamada administración consultiva y traduce opiniones o pareceres del órgano que tiene atribuida tal competencia, pero que no obligan a aquel que ejerce la administración activa, por lo que la falta de aquél no daría lugar a la nulidad absoluta del acto ... si bien tiene indudable carácter jurídico, produce efectos dentro del ordenamiento interno de la persona pública estatal por lo que se rige por principios jurídicos peculiares, entre los que cabe destacar la imposibilidad de ser impugnado por los administrados, aunque adolezca de algún vicio. ("Uvita SA" - Sala A - 22/3/1996).

8. *La nulidad de oficio*

8.1. La ineficiencia intrínseca del acto (por no ser la consecuencia lógica de un procedimiento regular), dada la custodia del orden jurídico que a los órganos jurisdiccionales como a este

Tribunal le es atribuída al efecto, **puede y debe ser producida de oficio**, precisamente, porque siendo este Tribunal independiente le es ineludible efectuar un control de esa naturaleza dentro de la Administración. Por dicho motivo, no es válido compeler a que este organismo jurisdiccional convalide – por la mera circunstancia de la omisión argumentativa de una de las partes- un acto que se dicta prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legal establecido para ello e impedirle que por su propia iniciativa, de oficio, imponga una solución (su nulidad) ajustada a derecho” Sala “A” “Tibsa s/ apelación”, del 7/11/2001.

8.2. El error en que se incurrió al consignar un dictamen equivocado y no encuadrar ni tipificar la conducta de la recurrente constituye un vicio que cobra especial relevancia en materia represiva, y que descalifica la validez intrínseca del acto en cuanto afecta el derecho de defensa de la actora.

Ese vicio no puede pasar desapercibido, y amerita la declaración de nulidad parcial de la resolución, aún cuando la apelante no lo haya advertido.

En efecto, la misma ley 11.683 (art. 197) remite en forma supletoria -para aquellas cuestiones no previstas en su Título II-, al Código Procesal Penal de la Nación, reenvío que es plenamente coherente con la definida naturaleza penal de las infracciones tributarias. En la medida que el art. 171 de aquella prevé dentro de las excepciones admisibles la de nulidad (inc. h), y en tanto nada dice acerca de la posibilidad de que este Tribunal puede declararla de oficio, cabe acudir a la regulación que sobre el particular preve el mencionado código de rito; obviamente, de no mediar entre ambos textos normativos incompatibilidad. Que atento como se resuelve, y precisada la naturaleza jurídica que corresponde atribuirle al acto apelado, corresponde que este Tribunal se pronuncie sobre la nulidad alegada por la actora.

Debe recordarse que una declaración de tal tipo importa la privación de efecto a los actos que adolecen de algún vicio y que por ello carecen de aptitud para cumplir con el fin a que se hallan destinados, por lo que, a los efectos de su procedencia, interesa que exista alguna causal que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que puede dar lugar a la indefensión (C.Civ. Sala F, LL 114-834). Por lo demás, deben 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 (C.Civ. Sala E 116-245).

VI. Que sentado ello, y previo a considerar los concretos argumentos de la excepcionante, cobra especial significación recordar el carácter “objetivamente jurisdiccional” que reviste el procedimiento de determinación de oficio dentro de la ley 11.683, en la medida que concreta la obligación nacida abstractamente en la ley. Es por tal motivo que se ha dicho, y con razón, que la formación regular de un acto administrativo de tal trascendencia, debe ser observada con estrictez.

Ahora bien, ese conjunto de actos a través de los cuales el organismo recaudador lleva a cabo la actividad de determinación de los tributos se encuentra gobernado por las reglas específicas contenidas en la ley 11.683 (sin perjuicio de la aplicación de aquellos principios que derivan de su condición de procedimiento administrativo) que persiguen en definitiva el cumplimiento estricto de la ley impositiva, luego de un proceso que debe guardar estricta observancia de las formas preordenadas legalmente para su realización y en donde el respeto al debido proceso adjetivo es ineludible.

Que de la compulsión de las actuaciones administrativas, y de la mera lectura del acto apelado, se advierte en la especie el incumplimiento del procedimiento legal de determinación que era de rigor.

En efecto, en autos no solo se ha obviado el procedimiento descripto en el art. 17 de la ley ritual, sino que siquiera el firmante del acto reviste la calidad de juez administrativo, tal como lo exige

el segundo párrafo del art. 16 de la ley 11683 (precepto aludido en la misma resolución) y el aludido artículo 17. Débese advertir que ambas partes coinciden en que el acto emitido no fue suscripto por funcionario con tal rango.

Por tanto, corresponde acceder al planteo de nulidad articulado. Tribunal Fiscal de la Nación Sala "A", "Transportes El Dorado" 22/10/02.

8.3. Con independencia de la materia de que se trate, puede el juez declarar de oficio la nulidad cuando estén en juego cuestiones de orden público o se van afectadas garantías constitucionales, con independencia de la existencia de un perjuicio pues en estos casos donde la nulidad adquiere características de gravedad, constatada la irregularidad, hace presumir el perjuicio". TFN, sala "B" "Delpino, José Luis" 15/12/03 (del voto de los Dres. Porta y Torres).

8.4. Si bien los arts. 36 inc. 6 y 166 inc. 2 del Cód. procesal impiden al juez modificar sustancialmente, por vía de aclaratoria, lo resuelto en un pronunciamiento anterior, ello no obsta a que ate un error evidente en la ponderación del objeto de la demanda, resulta procedente su corrección de oficio. CN Com. Sala "C" "Rodríguez Juan C. c/ BankBoston" 29/10/04

8.5. se resolvió que al haberse operado la caducidad, ocasionó la nulidad de lo actuado posteriormente y por ser absoluta e insanable, debió ser declarada de oficio por el Tribunal, agregándose que dicho pronunciamiento "es posible no sólo porque el acto administrativo recurrido precisamente por esa razón no está firme ni porque en el recurso de apelación se subsume el de nulidad, sino porque además este órgano jurisdiccional no integra el poder judicial sino el administrativo. Se ha dicho con razón acerca de la imposibilidad de la jurisdicción judicial para declarar de oficio la nulidad de actos administrativos que ese principio 'reposa en la necesidad de mantener el equilibrio entre los órganos que ejercen el poder estatal, que aparecería vulnerado si se le reconociese a los jueces la facultad de extinguir de oficio los actos que emite el Poder Ejecutivo' (Cassagne, Juan Carlos: "El acto administrativo" - pág. 246)". Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "B" Sagemuller SACIFIA"11/11/1981. Voto del Dr. Torres.

8.6. Debe declararse la nulidad de la resolución porque al momento del dictado de la resolución apelada no se encontraba firme la causa penal (cfr. arg. segundo párrafo art. 16, L. 23771 - vigente a la época de los hechos debatidos-) Tribunal Fiscal de la Nación Sala D, "Pluspetrol SA" 13/4/1998).

8.7. La cuestión introducida por el Tribunal Fiscal de la Nación no formó parte de la litis porque la recurrida no se agravó de dicha notificación, ni formuló ningún tipo de observación cuando se presentó en sede aduanera, ni en su escrito recursivo ante el Tribunal, y debe aclararse, que la atribución que otorga al Tribunal Fiscal de la Nación el artículo 1143 de la L. 22415 (análogo al art. 164 de la L. 11683, t.o. 1998), en cuanto puede establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes, no tiene el alcance que le atribuye el mencionado Tribunal, habida cuenta de que no opera hasta el punto de sustituir el ámbito dejado al impulso de oficio de parte, porque dicha atribución no permite abandonar la regla que obliga a fallar dentro de los límites que impone la demanda ni suplir las negligencias o deficiencias que acusen las partes en sus planteos" ("Berry's SA" - CNApel. - Sala II - 7/9/1995).

9. La expresión de agravios debe consistir un una crítica concreta, razonada y autosuficiente del pronunciamiento apelado, que no se sustituye con una mera discrepancia del criterio el juzgador, sino que implica el estudio de los razonamientos de aquél, demostrando las equivocadas deducciones, inducciones y conjeturas sobre las cuestiones resueltas. C. Cont.. Adm. Fed. Sala II, "Banco Río de la Plata", febrero de 2005.

D. Fallos relevantes en materia sancionatoria

D. I. Naturaleza de las infracciones tributarias

1. El eventual y secundario interés fiscal que puede existir en su percepción, no altera la naturaleza sustancialmente punitiva de las multas tributarias y aduaneras que llevan a la aplicación a su respecto de los principios del Código Penal. CSJN Fallos 267:457.

2. No hay diferencia ontológica alguna entre las infracciones fiscales y las penales. En rigor, si se toma como criterio decisivo la índole de la reacción prevista por el ordenamiento jurídico para cada tipo de ilícito, debemos convenir que el correspondiente a las primeras tener un carácter fundamentalmente represivo o punitivo, que hace a que ambas tengan idéntica sustancia.

3. La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha distinguido entre multas de carácter penal y multas de carácter civil o reparatorio, en tanto las primeras tienen a prevenir y reprimir las violaciones de las disposiciones legales y las segundas a indemnizar el daño causado por la infracción (Fallos 183:383; 187:569). Así, por ejemplo, ha reconocido carácter penal a las multas de la ley de impuestos internos, así como a las figuras de omisión y defraudación fiscal (Fallos 200:340; 211:1381; 212:240).

Acorde con tal criterio, nuestro Más Alto Tribunal ha dicho luego que en la materia penal tributaria resultan aplicables las normas del Código Penal (art. 4º del citado plexo normativo) en la medida que la propia ley no disponga lo contrario o exista una derogación implícita del Código por ser incompatible la norma de la ley penal fiscal o la finalidad del objeto tutelado por ella con los principios generales de aquella rama del derecho (Fallos 211:1567; 287:74, entre muchos otros).

“Apache SA”, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala “A” 29/5/00

4. La pena no tiene como carácter esencial ni la idea de castigo ni la intimidación, ni la de represión, sino simplemente la de constituir una consecuencia jurídica de la transgresión a un precepto legal, que no tiene solamente el propósito de restablecer el derecho violado o representar un equivalente jurídico del daño ocasionado por la transgresión. La pena es algo más y algo diferente a la simple observancia del precepto legal o de su cumplimiento compulsivo o su reparación. Jarach, Curso de Derecho Tributario. P.267

D. II. Naturaleza de los intereses resarcitorios.

1. La teoría sobre la “excusabilidad restringida del error”, afirma que el interés resarcitorio es una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias, encontrando justificativo, no sólo por constituir una reparación por el uso de un capital ajeno, sino también por tratarse de una indemnización al acreedor, cuyo derecho de crédito se ve lesionado al no satisfacerse la deuda en el plazo acordado. Para la constitución en mora, es menester que se verifique la coexistencia de los elementos formal y subjetivo, quedando en cabeza del contribuyente o responsable la carga de la demostración de inimputabilidad”. El elemento subjetivo se refiere a la imputabilidad del deudor y, ante la ausencia de disposición expresa en la ley de procedimiento tributario sobre su origen, conduce a recurrir a los preceptos del derecho privado (art. 509 del Código Civil). **“La Vendimia”, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala “A”, 17/4/98. Corte Suprema de Justicia de la Nación, “Citibank NA” del 1/6/2000.**

2. El interés no constituye una pena en sentido constitucional sino una sanción de carácter puramente civil equiparada al resarcimiento de daños y perjuicios por incumplimiento de la obligación. CSJN “Abella de Calambos” 11/3/31.

D. III. Presupuestos para la aplicación de sanciones

1. La presentación de una declaración jurada rectificativa, más allá de cuáles hayan sido las razones para practicar el ajuste, implica que se configure el aspecto objetivo de la infracción. Cam. Cont. Adm. Fed., sala II "Eurocine". 1/11/2007. En idéntico sentido, jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación.

2. La actora no arrimó causales exculpatorias con entidad suficiente como para eximirla de responsabilidad. En rigor, su postura se limita a enfatizar su improcedencia debido al tiempo transcurrido desde la contestación de la vista al dictado de las resoluciones apeladas, lo que califica de "maliciosa". Dicha postura resulta no se compadece con la normativa expresa. En efecto, de conformidad al art. 24 (hoy 17) de la ley 11.683 la actora, de querer ejercitar su derecho a que la Administración dicte el acto administrativo correspondiente dentro de los precisos términos del segundo párrafo del citado precepto debió –y no lo hizo- solicitar pronto despacho, a fin de que tenga virtualidad la solución contenida en el cuarto párrafo. En este sentido, cabe recordar que la jurisprudencia ha dicho que imitándose tan sólo a invocar abstractamente un precedente jurisprudencial no aplicable al caso concreto, por lo que debe rechazarse el agravio formulado (del voto de la mayoría conformada por los Dres. Buitrago y Celdeiro). El Dr. Urresti dijo "no obstante que el apelante no haya realizado los pasos tendientes para que opera la caducidad del procedimiento, el plazo que se tomó el fisco para dictar la resolución parece excesivo, más aun cuando en la contestación del recurso el organismo fiscal no hace mención alguna sobre los motivos de dicha tardanza. TFN sala "C" "Mañez Daniel" 8/4/05. Ver comentario Ferrera, PET 30/11/05 "Intereses derivados de la inactividad del organismo recaudador"

3. Corresponde revocar la multa impuesta al agente de retención con sustento en el art. 48 de la ley 11.683, pues a lo exiguo del plazo transcurrido para el ingreso de las retenciones luego del vencimiento –en el caso, se depositaron con un atraso de 5 días corridos y 3 hábiles- y a la espontaneidad del mismo, sin que mediara actividad alguna de la Administración Fiscal, se suma la existencia comprobada de saldos a favor del contribuyente, de libre disponibilidad, a la fecha del período que funda la sanción y en el plazo que el gravamen debió depositarse, lo cual da cuenta de una causal que enerva la afectación del bien jurídico tutelado por la norma represiva. T.Fiscal, Sala B, 2004/03/22. Sociedad General de Publicidad S.R.L.

4. Corresponde reimputar la conducta del contribuyente en los términos culposos del art. 45 de la ley de rito, pues del acto administrativo por el cual el Fisco le impuso multa con sustento en el art. 46 de la ley 11.683, se desprende una mención genérica del art. 47 de la misma, sin aplicar específica y fundamentalmente alguno de sus incisos, produciendo una concreta afectación del derecho de defensa del recurrente por la palmaria vaguedad en la imputación en una materia de eminente naturaleza penal. T. Fiscal, sala B, 2004/03/22. Pavone, Luis A. En cuanto a la posibilidad de reencuadrar, Tribunal fiscal de la Nación, Sala "A". C. Cont. Adm, Sala II "Orsetti Lopez del 27/5/04. En contra, C. Cont. Adm federal Sala V "Bergallo Ernesto" del 11/11/2001

5. Corresponde declarar la nulidad de la resolución de la Dirección General Impositiva que impone multa al contribuyente por omisión de impuesto, desde que el juez administrativo incumplió con las formas legalmente preordenadas para la instrucción de un sumario, contenidas en el art. 70 de la ley 11.683, en tanto el imperativo legal no puede reducirse, como hizo el Fisco, a señalar los períodos fiscales por los cuales entiende que "prima facie" se presentaron declaraciones juradas inexactas, sino que debe exponer claramente los hechos u antecedentes relevados en la fiscalización que hacen a tales declaraciones presumiblemente inexactas. T. Fiscal, sala B, 2004/03/22. Confecciones Andinas S.A.

6. Cabe revocar la multa impuesta al contribuyente por la omisión de pago incurrida en el impuesto a las ganancias, pues debe tenerse en consideración que la Dirección General

Impositiva no tiene norma fijada sobre la tasa de amortización que se debe aplicar sobre la planta de silos, que fue materia de ajuste –en el caso, el Fisco dejó asentado en el informe de inspección que los porcentajes de amortización no fueron publicados en forma oficial- por lo que debe entenderse configurada la existencia de error excusable. TFISCAL, sala A, 2004/03/03- Dorrego, López Noves S.A.

7. El art. 14 de la ley 24.769 –sustancialmente análogo al art. 12 de la ley 23.771 no se limita la posibilidad de aplicar las penas por los delitos previstos en aquella ley a las personas cuyas características se enumeran en la norma, sin que, cuando se trata de personas jurídicas de derecho privado, sociedades, asociaciones u otras de la misma índole, correspondería sancionar a aquellas personas sólo cuando hubiesen intervenido en el hecho punible, con lo que se advierte que la intención del legislador fue rechazar la posibilidad de establecer responsabilidades objetivas respecto de las personas físicas que se desempeñan en las entidades mencionadas.

8. No puede suscitar el más mínimo reparo concluir que el administrado goza de todos los derechos y garantías consagrados por la Constitución Nacional en la materia y, entre ellos, el debido control jurisdiccional de la imposición de una sanción.

En este orden de ideas, este organismo jurisdiccional tiene el imperativo de controlar que la administración en el ejercicio de facultades discrecionales respete aquellos principios liminares, puesto que tales atribuciones no pueden constituir un justificativo de conductas irrazonables o arbitrarias, tanto más en la esfera de actos administrativos de naturaleza penal, puesto que es precisamente la razonabilidad con que se las ejerce, el presupuesto que les otorga validez.

Obsérvese que en línea con dicha naturaleza, el sumario administrativo regulado en la ley de procedimiento tributario busca resguardar la vigencia del principio del debido proceso, cuyo fundamento último no es otro que el derecho de defensa en juicio (art. 18 de la Constitución Nacional y art. 8º del Pacto de San José de Costa Rica).

Tan es así que en sintonía con lo expuesto, los arts. 70 y siguientes de la ley 11.683, establecen un procedimiento reglado que busca asegurar el principio del debido proceso adjetivo en materia penal tributaria. Como es sabido, esta regla contempla no sólo el derecho a ser oído, y a ofrecer prueba, **sino también a una resolución fundada** (cfr. art. 72 y su reenvío al art. 17 de ese texto legal); esto es, que el acto administrativo en el cual concluye el procedimiento sumarial sea la conclusión lógica de un examen analítico y de una apreciación crítica de los dichos y los elementos de prueba aportados en su transcurso.

En otros términos, toda resolución condenatoria debe ser el resultado de una construcción que debe conjugar las normas aplicadas y el sustento de hecho, de suyo que analizados a la luz de los argumentos expuestos y de las probanzas arrimadas.

En definitiva, como ha dicho nuestro Mas Alto Tribunal, la razonabilidad con que se ejercen las facultades discrecionales de la administración es el principio que permite a los jueces, ante planteos concretos, verificar el cumplimiento de dicha exigencia (CSJN, Ducilo S.A. s/recurso de amparo, ley 20.680 tº 313: 153).

.....la razonabilidad (garantía innominada e implícita derivada de los arts. 28 y 33 de nuestra Carta Magna) establece un límite que, excedido, se transforma en irrazonabilidad. Como lo ha escrito García Belsunce indagando el camino para encontrar ese límite “..lo razonable es lo axiológicamente válido según las circunstancias del caso, es decir, aquello justo...”.

El atributo –que no puede discutirse-, con que está investida la Dirección General Impositiva para fijar e imponer la cuantía de la sanción -en el caso de multa- no puede implicar desconocer que más allá de un eventual y secundario interés fiscal que puede existir en su percepción, ello no altera la naturaleza esencialmente punitiva de las multas tributarias.

El juez administrativo debe poner especial celo en el desarrollo de la delicada actividad que por ley le es confiada, en la que su guía debe ser evitar incurrir en la irrazonabilidad de sus decisiones y procurar una coherencia racional (léase razonada) que justifique la pena impuesta, atendiendo las peculiaridades de cada causa. Es que el principio de razonabilidad importa, dentro de nuestro sistema constitucional, la exclusión de toda arbitrariedad o irrazonabilidad y, en sentido positivo, la exigencia de arribar a un acto administrativo de un contenido razonable y con una decisión justa (confr. Bidart Campos, Derecho Constitucional, t. II, pag. 118/199, C. Nac. Cont. Adm-Fed sala I, Frigorífico Paso de Los Libres, S.A. 31/10/95).

.....
La resolución que aquí se apela aplica, por el mero hecho de dicho incumplimiento una multa de \$ 11.250; esto es, más de cuatro veces del monto mínimo establecido.

.....Acerca del exceso de punición como vicio del acto administrativo.

Con acierto se ha escrito que el vicio de un acto afectado por exceso de punición es determinante de su irrazonabilidad, y que ésta se concreta en la falta de concordancia o proporción entre la pena aplicada y el comportamiento que motivó su aplicación. En otros términos, que la razonabilidad implica congruencia, adecuación de relación de medio a fin; el exceso identifica lo irrazonable (Marienhoff, Miguel S. "El exceso de punición como vicio del acto administrativo", LL, 1989-E, 969").

En el caso concreto de autos, ni siquiera una sola línea mereció para el juez administrativo ponderar y justificar la aplicación del monto de la sanción aplicada que, se reitera, es cuatro veces mayor que el mínimo de la escala punitiva. Olvidó, en definitiva, que su potestad no se agota en la aplicación mecánica y dogmática de las normas, sino que exige discriminar los distintos aspectos del litigio, a fin de lograr en cada hipótesis la justicia concreta del caso (Fallos 304:1919).

Ello ocurrió en el caso, donde es evidente la distorsión manifiestamente abusiva del ejercicio de la facultad de imponer la multa, en tanto no se observa razón alguna que justifique la concordancia, proporción y razonabilidad entre la pena aplicada y el comportamiento que motivó su aplicación.

En virtud de lo expuesto, sin que se adviertan razones que justifiquen apartarse del mínimo legal previsto por el segundo párrafo del art. 39 de la ley 11.683 para la infracción en cuestión, corresponde reducir a esa magnitud la pena impuesta.

.....Acerca de la mecanización del acto administrativo

Que este Tribunal no puede dejar de advertir su preocupación ante actos administrativos como el que aquí se analiza, donde ha quedado demostrado –más allá de la evidente desprolijidad de la resolución- la falta de una adecuada consideración de los principios básicos del derecho administrativo y penal tributario.

Estas reglas ya han sido puntualizadas por esta Sala en más de una ocasión (véase "Transportes El Dorado", sentencia del 22/10/02) pero las deficiencias apuntadas se tornan más evidentes en el acto en crisis. De su simple lectura se observa que ha sido elaborado sobre la base de un "modelo" de resolución, mecánica, impersonal, desprovista de toda mención a la situación peculiar del administrado, de sus agravios y de cualquier fundamento. Repárese, como ejemplo de tal sinrazón, que mientras por un lado se señala que ha "transcurrido el plazo para que el rubrado ejerciera su defensa", luego se afirma que "...los argumentos esgrimidos no constituyen eximentes de responsabilidad...". Por lo demás, sin perjuicio de señalar que no consta en las actuaciones administrativas el escrito de descargo (que el apelante manifiesta haber presentado) ninguna mención –ni mucho menos contestación- se formula a los eventuales agravios. Por otra parte, como se ha enfatizado más arriba, no se explicita el

criterio por el cual se graduó la multa en la dimensión como se lo hizo. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "A", "Vesubio" del .

9. El atributo con que está investida la DGI para fijar e imponer la cuantía de la obligación encuentra su fundamento en el deber de controlar que asiste al organismo, tendiente a determinar el ingreso en tiempo útil de la obligación provisional....Es de resorte del órgano administrativo imponer y fijar el "quantum" de la multa, empero siempre quedará subordinada al control judicial... El control judicial es una actividad crítica en que la guía para sortear la arbitrariedad, razonabilidad o confiscatoriedad, ha de resultar del equilibrio con que el magistrado mensura los intereses en juego y la coherencia racional que justifique los propósitos a través de los medios...La razonabilidad con que se ejercen las facultades discrecionales de la administración es el principio que otorga validez a los actos de los órganos del Estado y que permite a los jueces, ante planteos concretos de parte interesada, verificar el cumplimiento de dicha exigencia...La graduación de las sanciones pertenece, en principio, al ámbito de las facultades discrecionales del órgano administrativo y son sólo revisables por la justicia en los supuestos de ilegitimidad o arbitrariedad manifiesta. Para analizar la razonabilidad de la pena impuesta al deudor del sistema, no puede perderse de vista la finalidad que con ella se persigue. La multa que se aplica no tiene en mira resarcir al acreedor por la no utilización del capital, sino que revista el carácter de una pena al infractor por incumplir una obligación legal...Con acierto se ha escrito que la razonabilidad implica congruencia, proporción, adecuación, revelación de medio a fin; el exceso identifica lo irrazonable..De allí que la potestad jurisdiccional no se agota en la aplicación mecánica de las normas sino que exige discriminar los distintos aspectos del litigio, a fin de lograr en cada hipótesis la justicia concreta del caso. Sala II de la Cámara de la Seguridad Social "Diesel Oliden" del 28/8/98.

E. El recurso de amparo

1. El recurso de amparo no se encuentra instituido para dar jurisdicción al Tribunal a efectos de entender en una controversia tributaria y resolverla, sino para proteger los legítimos derechos e intereses de los particulares cuyo ejercicio o protección se vean obstaculizados por la causal que la norma refiere, o sea la demora excesiva en que incurra el Fisco Nacional en la realización de un trámite."A.B.C. MADERAS S.A." – T.F.N. – Sala "A" – 3/5/96⁷ INDUSTRIAS PUGLIESE S.A." - T.F.N. - Sala "D" - 16/11/99.

2. La expresión "demora excesiva" no debe interpretarse como un mero cómputo de tiempo desde una petición hasta la interposición del recurso, "COMPAÑÍA AZUCARERA CONCEPCIÓN" - T.F.N. - Sala "B" - 21/12/98 sino que cabe ponderar la complejidad del trámite, las razones de la demora, requiere contemplar el tiempo que naturalmente ha de demandar el necesario accionar del organismo recaudador en el cumplimiento de los deberes que le incumben."CURTIEMBRE FONTENLA Y CIA S.A.C.I." - T.F.N. - Sala "A" - 17/5/99; la conducta evidenciada por el interesado, etc. Se ha dicho así que si la tardanza obedece a una circunstancia imputable a la actora, el amparo es improcedente" MAGALCUER S.A." – T.F.N. – Sala "A" – 7/1/97 También, que cuando la actividad desplegada por el Fisco es constante, aunque pausada, y el contribuyente no cumple totalmente con los requerimientos formulados, se inhiben las posibilidades de atribuir demora al organismo recaudador en los términos del artículo 182 y 183 de la ley ritual para hacer procedente el recurso intentado."TILEYE S.A." -

T.F.N. - Sala "B" - 10/5/99. Mas la jurisprudencia es uniforme en cuanto a que el pronto despacho no es requisito exigido para colocar el mora a la Administración "MAGALCUER S.A." – T.F.N. – Sala "A" – 7/1/97, máxime cuando la propia D.G.I. ha fijado mecanismos y plazos de cumplimiento obligatorio para los contribuyentes y para sí misma."LOS CIPRESES S.A." - T.F.N. - Sala "C" - 2/4/96."LINDA WESSELS WINNIE Y OTRAS" - T.F.N. - Sala "B" - 15/6/99.

3 La existencia de perjuicio debe ser concreta -actual o inminente- es inescindible a la demora "KOVACIC, ESTEBAN EDUARDO" - T.F.N. - Sala "C" - 23/5/96 "MARTINDALE S.A.C.I.F.I.A." - T.F.N. - Sala "D" - 24/10/97

4. Resulta improcedente el recurso de amparo interpuesto por la actora ante la demora del Fisco de emitir la resolución que debía recaer en el expediente instruido previo inicio del procedimiento de determinación de oficio, en tanto el recurrente omitió interponer el pedido de pronto despacho ante la AFIP donde se encuentra radicado el trámite cuya demora entiendo le causa perjuicio irreparable. TFN, Sala "A" "Pestarino SA" del 20/7/06