

## LA TUTELA JURISDICCIONAL EFECTIVA EN MATERIA TRIBUTARIA

ALBERTO TARSITANO\*

SUMARIO: 1. Preliminar. 2. Las garantías, el deber de contribuir y la tutela jurisdiccional efectiva. 3. Fundamento constitucional de la tutela jurisdiccional efectiva. 4. Independencia e idoneidad de los órganos jurisdiccionales. 5. La función recaudadora de la Administración tributaria. 6. La utilización de tecnologías electrónicas, informáticas y telemáticas. 7. Los medios de impugnación. El acceso a la jurisdicción. 8. La verdad material y la prueba. 9. Plazo razonable. 10. La conciliación de los procesos contencioso-administrativo y penal tributario. 11. La regla del *solve et repete*. 12. Control de convencionalidad. 13. Necesidad de que la Corte Suprema de Justicia revise los pronunciamientos emitidos por los órganos del Convenio Multilateral. 14. Colofón: La Carta de Derechos del Contribuyente del ILADT (2018).

### 1. Preliminar

Constituye una afirmación conocida que los derechos y garantías reconocidos por la Constitución Nacional son letra muerta si no existe un tribunal al que, según una perspectiva general, el interesado pueda recurrir a fin de hacerlos valer con un mínimo de eficacia.

Entre los derechos de viejo arraigo, como una noción inherente a la división de Poderes y el Estado de Derecho, las Cartas constitucionales proclaman el derecho de defensa y su corolario: el principio

\* Director del Suplemento Tributario de El Derecho. Director de la Maestría en Derecho Tributario de la UCA.

de tutela jurisdiccional efectiva. Ello deja abierto el problema de su eficacia.

A nosotros nos parece que la justicia fiscal no es tan clara cuando aquellos principios abstractos poseen un turbulento aterrizaje en la concreción de normas y prácticas administrativas, en particular, cuando se debe conciliar el estándar constitucional con la presunción de legitimidad de los actos administrativos o las muchas formas como se protege la recaudación, dotando a la Administración fiscal de competencias legislativas o jurisdiccionales, lo que habitualmente altera el equilibrio deseable en una relación jurídica entre el Fisco con los contribuyentes.

No hace falta profundizar en lo que tantas veces se ha dicho sobre la importancia de un ordenamiento metódico, simple, claro y completo, que contribuya a mejorar la calidad de la gestión administrativa, disminuir el número de litigios y elevar la tutela jurisdiccional, así como a afianzar los valores de certeza, seguridad jurídica y confianza legítima de los contribuyentes.

La experiencia evidencia que aquellos principios y nociones generales, tan mentados en los ámbitos académicos, demuestran su ineficacia cuando se los intenta hacer valer en distintas hipótesis de conflicto. Esta observación cobra particular relevancia si los encargados de aplicar la ley, sean funcionarios administrativos o jueces, carecen de la necesaria preparación profesional. Con más razón, entonces, deberían existir mecanismos adecuados de control y revisión de sus actos.

Creemos advertir que subyace en estas anomalías una concepción errónea sobre la tutela de la renta pública, la que se encumbra en privilegios o potestades extraordinarias conferidas a los fiscos. Se cuentan, en esta versión del Derecho urgente, los deberes de colaboración gravosos, las presunciones y ficciones, los procedimientos de ejecución cuasi judiciales, los embargos preventivos y otras medidas cautelares. Asimismo, la vigencia del *solve et repete*, la ausencia de vías procesales preventivas, las retenciones en exceso devenidas en impuesto definitivo, la imposibilidad de compensar créditos y deudas, las tasas de intereses exorbitantes y las multas desproporcionadas, entre otras asimetrías que dejan en claro que el Estado no es un acreedor común.

La actuación de algunos funcionarios administrativos con abuso o desvío de poder, cuando no con falta de imparcialidad o independencia, las vías de hecho derivadas de nuevas herramientas tecno-

lógicas, la discrecionalidad de la Administración, la maraña burocrática, la prolongación de las causas, solo por nombrar algunos de los problemas, siguen desafiando un estándar adecuado de tutela jurisdiccional efectiva. Y también cuentan algunos estímulos o "zanahorias" para abandonar la revisión de lo que se considera injusto, como las moratorias y los planes de pago, la reducción de sanciones previo acatamiento de la pretensión, o ese ámbito, siempre incierto o confuso, en que se dirime la promesa del rápido cierre de una fiscalización a cambio de aceptar un ajuste parcial o menor.

Parece olvidarse que el poder tributario y el deber de contribuir, basados en los principios de reserva de ley y capacidad contributiva, poseen, como correlato, una vía para que el contribuyente haga valer su derecho a que la carga pública se ajuste a la ley y la Constitución. Y que esos remedios deben estar disponibles para todos los contribuyentes, cualquiera fuera su tamaño.

Pero estos señalamientos de las carencias no pueden opacar los logros fundamentales en la concreción del estándar más alto de tutela jurisdiccional efectiva. A mi juicio, su máxima expresión se alcanzó con la creación por la Ley N° 15.265 del Tribunal Fiscal de la Nación, en el año 1960<sup>1</sup>.

El otro punto elevado en la protección del interés constitucional —por sus efectos preventivos sobre el daño tributario al contribuyente— ha sido la extendida utilización de la acción declarativa de certeza y de inconstitucionalidad, de construcción pretoriana de la Corte Suprema de Justicia a partir de los años ochenta del siglo pasado.

1. Hace unos años afirmé que, desde su origen, el Tribunal Fiscal de la Nación inspiró confianza para administrar con equilibrio el conflicto tributario. Sus sentencias alumbraron la mejor doctrina, sin interesar a quién pudieran favorecer o molestar, constituyendo un instrumento necesario para el perfeccionamiento del sistema tributario. En suma, un Tribunal probo, que ejerció su función con independencia del poder político (*Periódico Económico Tributario*, jueves 31 de diciembre de 2015, "La idoneidad del Tribunal Fiscal de la Nación: un fallo que pone las cosas en su lugar"). Mucho antes, con motivo de sus Bodas de Plata, dije lo que creo: "Ha satisfecho con creces las expectativas que despertó cuando irrumpió 'desprejuiciosamente' en el hasta entonces uniforme panorama del contencioso-tributario nacional, en tanto y en cuanto representó una efectiva garantía en la protección del derecho de los contribuyentes, otorgó certeza en la relación de estos con el Fisco y aseguró una actividad administrativa más acorde al principio de legalidad". (*El Tribunal Fiscal de la Nación. Origen, naturaleza y características del contencioso tributario en sede administrativa*, Tomo V, p. 100, Errepar, Doctrina Tributaria, 1986).

Nuestro propósito no es referirnos a lo que funciona bien, sino presentar un análisis crítico de lo mucho que resta por concretar para la vigencia efectiva del principio en los procedimientos administrativos y judiciales.

## 2. Las garantías, el deber de contribuir y la tutela jurisdiccional efectiva

El Derecho constituye la más refinada herramienta de organización social. El Estado Social y democrático de Derecho es su mejor expresión. Y si hay un derecho democrático y social, ese es el Derecho Tributario, porque, a través del deber de contribuir en función del principio de la capacidad contributiva, hace viable la redistribución de la riqueza y la posibilidad de satisfacer un estándar constitucional aceptable de los Derechos Humanos<sup>2</sup>.

El derecho a la salud, a la educación, a la alimentación, o todo estándar mínimo que acompaña la vida digna no deberían ser abstracciones de las Constituciones y de los Tratados sobre Derechos Humanos, sino el derecho subjetivo que se haga valer ante los gobiernos, desde que el universo de los obligados los ha financiado. He aquí el punto de encuentro entre el ingreso y el gasto público, que deben ser considerados dentro de una visión unitaria por el Derecho Financiero como disciplina desgajada del Derecho Constitucional.

El deber de contribuir encuentra su cauce en la relación jurídico-tributaria entendida como "relación de derecho", según la difundida visión de Hensel y Nawiasky. Allí los contribuyentes y la Administración se someten por igual al imperio de la ley, y se eliminan la discrecionalidad y los privilegios del Estado. Por oposición ideoló-

2. Comparto la atinada reflexión de Plazas Vega: "Esos discursos redistributivos y encaminados a la reivindicación social y el respeto y la protección efectiva de la dignidad de las personas y procurar, de manera progresiva, que sus derechos de justicia tengan cada día mayor efectividad no son patrimonio ideológico de ningún partido ni pueden ser alineados en la izquierda, la derecha o el centro. Son un deber impostergable, un imperativo, en el estricto sentido kantiano, que compromete a toda la sociedad por encima de las etiquetas políticas, los despliegues de populismo y los intereses creados. La vocación social de las políticas públicas es el basamento de los Estados del presente y quien pretenda ignorarlas queda por fuera de la historia" (*Sistema Tributario en el siglo XXI*, p. 21, Temis, 2018).

gica, la concepción de la "relación de poder" marca el predominio del Estado sobre el individuo y su libertad.

De manera precursora, el Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL) de 1967, redactado por los maestros Giuliani Fonrouge, Gomes de Sousa y Valdés Costa, postuló que se proponía "fijar posición acerca de las grandes cuestiones", y la primera de ellas era "consagrar principios jurídicos aplicables a las relaciones entre el fisco y contribuyente, armonizando la eficacia administrativa con las garantías individuales consagradas en las respectivas constituciones". Es cierto lo que allí se advertía acerca de que "la obtención de un equilibrio adecuado entre ambas partes es un problema de muy difícil solución, pero a juicio de la Comisión él debe emanar de la aplicación de los principios fundamentales de la legalidad y la jurisprudencia, es decir, que Fisco y contribuyente están sometidos por igual a la ley y a la jurisdicción", que "no hay tributo sin ley que lo establezca" y que "nadie puede ser juez en su propia causa" (ver "Exposición de Motivos", ap. "Consideraciones Generales")<sup>3</sup>.

El equilibrio entre poder y garantías depende de la intensidad del principio de tutela jurisdiccional efectiva, considerado en su doble carácter de derecho subjetivo autónomo y de instrumento para la protección de otros derechos. Y esta cuestión nuclear marca el derrotero que posee el contribuyente para limitar cualquier exorbitancia o desmesura de los poderes públicos.

## 3. Fundamento constitucional de la tutela jurisdiccional efectiva

El artículo 18 de la Constitución Nacional, de 1853, consagró el derecho de defensa, y sobre su texto la Corte Suprema, en su carácter de "intérprete final de la Constitución"<sup>4</sup>, y cátedra de "doctrina cons-

3. El *Modelo*, inspirado en los valores y principios de la escuela clásica, continúa siendo el faro que ilumina el derrotero, como lo reconocieron las XX Jornadas, en el Tema 2: "Codificación Tributaria", al "sugerir a los países de la región mantener el MCTAL como base de sus códigos y leyes referidos a la materia tributaria, en todos los niveles de gobierno, sin perjuicio de efectuar las adaptaciones y actualizaciones que se consideran necesarios pero preservando la orientación de este Modelo [...]".

4. "El Ministerio Fiscal c/ Don Benjamín Calvete, por atentados contra la inmunidad de un senador", *Fallos*: 1:340, donde dijo: "Este tribunal es el intérprete final de la Constitución; por cuya razón, siempre que se haya puesto en duda la

titucional", dio contenido a las garantías del debido proceso, derecho de defensa e interdicción de la privación de justicia, las que pueden resumirse en el principio de la tutela judicial efectiva.

La Constitución reformada de 1994 incorporó, con rango constitucional, los Tratados Internacionales de Derechos Humanos, entre ellos, la Convención Americana de Derechos Humanos, suscripta en la ciudad de San José de Costa Rica, el 22 de noviembre de 1969, y ratificada por la República Argentina el 14 de agosto de 1984, previa aprobación, por parte del Congreso, mediante la Ley N° 23.054. La Argentina ratificó y aceptó el 5 de septiembre de 1984 la competencia contenciosa de la Corte Interamericana de Derechos Humanos.

El artículo 8.1 (Garantías Judiciales) establece: "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 otro carácter".

Por su parte, el artículo 25.1 (Protección Judicial) señala que "toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales". El Tribunal ha señalado que "el artículo 25.1 de la Convención contempla la obligación de los Estados Parte de garantizar, a todas las personas bajo su jurisdicción, un recurso judicial efectivo contra actos violatorios de sus derechos fundamentales. Dicha efectividad supone que, además de la existencia formal de los recursos, estos den resultados o respuestas a las violaciones de derechos contemplados ya sea en la Convención, en la Constitución o en las leyes"<sup>5</sup>.

inteligencia de alguna de sus cláusulas, y la decisión sea contra el derecho que en ella se funda, aunque el pleito haya sido resuelto en un tribunal del fuero común, la sentencia está sujeta a la revisión de la Suprema Corte".

5. Reparaciones y Costas. Sentencia del 5 de julio de 2011, Serie C No. 228, párr. 95, y Caso "Liakat Alibux vs. Suriname", párr. 116.

La Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el "Caso del Tribunal Constitucional vs. Perú", sentencia del 31 de enero de 2001, advirtió que *el debido proceso es un derecho en sí, pero también tiene carácter instrumental, en tanto permite disfrutar de otros derechos, y por ello su violación es más grave, pues el proceso es una garantía para el respeto de derechos sustantivos y para el control de la arbitrariedad en el ejercicio del poder.*

Es aceptada, de forma unánime por la doctrina y la jurisprudencia, la extensión de la "tutela judicial efectiva" a la "tutela jurisdiccional efectiva", pues, siguiendo las enseñanzas de Valdés Costa<sup>6</sup> y de Casás<sup>7</sup>, la garantía comprende la actuación de los magistrados del Poder Judicial y de los funcionarios de la Administración, ya que, como lo resolvió la Corte Interamericana de Derecho Humanos<sup>8</sup>, si bien el artículo 8° de la Convención Americana se titula "Garantías Judiciales", su aplicación no se limita a los recursos judiciales, en sentido estricto, "sino al conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales", a efecto de que las personas tengan la posibilidad de defenderse, adecuadamente, ante cualquier acto emanado del Estado, capaz de afectar sus derechos. El hecho de obtener todas las garantías que permitan alcanzar decisiones justas es un derecho humano, y la Administración no está exenta de cumplir con este deber. Las garantías mínimas deben ser respetadas en el procedimiento administrativo y en cualquier otro

6. Valdés Costa, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, p. 271, Depalma, 1992.

7. Casás, José Osvaldo, *Carta de Derechos del Contribuyente Latinoamericano*, p. 142, Ad-Hoc, 2014.

8. Corte Interamericana de Derechos Humanos, 6/2/2001, "Ivcher Bronstein vs. Perú". Allí sostuvo, además, que "tanto los órganos jurisdiccionales como los de otro carácter que ejerzan funciones de naturaleza materialmente jurisdiccional, tienen el deber de adoptar decisiones justas basadas en el respeto pleno a las garantías del debido proceso establecidas en el artículo 8° de la Convención Americana". Destacó, además, que "si bien el artículo 8° de la Convención Americana se titula 'Garantías Judiciales', su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, sino al conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales a efectos de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier tipo de acto del Estado que pueda afectarlos. Es decir, cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea administrativo sancionatorio o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal" (2/2/2001, "Baena, Ricardo y otros vs. Panamá").

procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las personas<sup>9</sup>.

En suma, como lo resume Pistone, la tutela no empieza con el acceso a los tribunales ordinarios, pues para asegurar una protección efectiva de los derechos fundamentales del sujeto pasivo es necesario adoptar una visión holística de los medios de impugnación, que abarca, por un lado, la totalidad de los efectos de cualquier acto emanado de las Administraciones tributarias, y, por el otro, que se apliquen en cualquier fase, tanto del procedimiento tributario como del proceso judicial<sup>10</sup>.

El reconocimiento del principio de tutela jurisdiccional efectiva dentro del plexo de las garantías protegidas por la Convención Americana proyecta influencia sobre el control de convencionalidad a cargo de todos los órganos del Estado, cuestión que será abordada más adelante.

#### 4. Independencia e idoneidad de los órganos jurisdiccionales

En sus clases, Juan Carlos Luqui enseñaba que la primera garantía formal del derecho del contribuyente era la división de poderes<sup>11</sup>. Aquella afirmación que escuchamos en sus clases —sin percibir muy bien el alcance— se nos reveló, con los años y los avatares institucionales, en toda su importancia.

El Tribunal interamericano ha establecido que uno de los objetivos principales que tiene la separación de los poderes públicos es la garantía de la independencia de los jueces<sup>12</sup>. El objetivo de la protección radica en evitar que el sistema judicial, en general, y sus integrantes, en particular, se vean sometidos a posibles restricciones indebidas en el ejercicio de su función por parte de órganos ajenos

9. Caso "Baena", p. 127. Nuestra Corte Suprema de Justicia lo ratificó en "Losicer, Jorge Alberto y otros c/ BCRA - Resol. N° 169/2005", 2012 (*Fallos*: 335:1128).

10. Pistone, Pasquale, Relato general del Tema 2, en *Memorias de las XXIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Tomo I, p. 39, 2016.

11. También en "Las garantías constitucionales de los derechos de los contribuyentes", *Derecho Constitucional Tributario*, Depalma, 1993.

12. Corte Interamericana de Derechos Humanos, "Caso Mejía Idrovo vs. Ecuador". Excepciones Preliminares, Fondo, "Constitucional vs. Perú", párr. 73, y "Caso del Tribunal Constitucional (Camba Campos y otros) vs. Ecuador", párr. 188.

al Poder Judicial<sup>13</sup>. El Poder Ejecutivo no debe perturbar, interferir o presionar a los órganos encargados de aplicar la ley<sup>14</sup>.

Desde las I Jornadas del ILADT (en adelante, "Jornadas")<sup>15</sup>, se planteó la necesidad de: "6. El contencioso tributario debe competir a organismos independientes de la Administración activa". Y en las II Jornadas<sup>16</sup>, al abordar el Tema II: "El proceso contencioso tributario", se insistió en que "los tribunales de lo contencioso tributario deben gozar de independencia con respecto al Poder Ejecutivo".

La independencia judicial se deriva de garantías tales como un adecuado proceso de nombramiento, la inamovilidad en el cargo y la garantía contra presiones externas<sup>17</sup>. A su vez, la Corte Interamericana ha señalado que el ejercicio autónomo de la función judicial debe ser garantizado por el Estado tanto en su faceta institucional, esto es, en relación con el Poder Judicial como sistema, así como también en conexión con su vertiente individual, es decir, con relación a la persona del juez específico<sup>18</sup>.

Estos principios son plenamente trasladables a los tribunales administrativos.

13. "Apitz Barbera y otros (Corte Primera de lo Contencioso Administrativo) vs. Venezuela". Sentencia del 5 de agosto de 2008. Serie C No. 182, párr. 55, y "Caso del Tribunal Constitucional (Camba Campos y otros) vs. Ecuador", párr. 188.

14. En tiempos en los que la influencia del Poder Ejecutivo sobre los jueces se ha vuelto un síntoma del deterioro republicano, es bueno recordar que el doctor Arturo Frondizi, en el discurso pronunciado el 12 de mayo de 1958, al tomar juramento a los miembros de la Corte Suprema de Justicia, dijo: "El Presidente de la Nación tomará ahora juramento, en nombre del pueblo, a los cinco ciudadanos a quienes se ha conferido la extraordinaria responsabilidad de velar por el fiel cumplimiento de las normas que rigen la vida de la República. Como acto de respeto a la independencia del Poder Judicial, esta ceremonia se realiza en la sede del más Alto Tribunal y el Presidente pronuncia estas palabras antes —y no después— de que los futuros magistrados de la Corte presten el juramento constitucional. Cumplido este acto no habrá otra relación entre los Poderes del Gobierno que aquella que señala la Constitución Nacional" (*Mensajes Presidenciales 1958-1962*, Tomo I, p. 56, Fundación Centro de Estudios Presidente Arturo Frondizi, 2012).

15. Montevideo, 1956.

16. México, 1958.

17. "Tribunal Constitucional vs. Perú", párr. 75, y "Caso del Tribunal Constitucional (Camba Campos y otros) vs. Ecuador", párr. 188.

18. "Apitz Barbera y otros (Corte Primera de lo Contencioso Administrativo) vs. Venezuela", párr. 55, y "Caso del Tribunal Constitucional (Camba Campos y otros) vs. Ecuador", párr. 198.

La garantía de imparcialidad implica que los integrantes del tribunal no tengan un interés directo, una posición tomada o una preferencia por alguna de las partes; asimismo, que no se encuentren involucrados en la controversia<sup>19</sup> y, además, inspiren la confianza necesaria a las partes en el caso, así como a los ciudadanos en una sociedad democrática<sup>20</sup>.

La imparcialidad se complementa con la idoneidad, como se indicó en las II Jornadas: "Los magistrados o jueces del contencioso tributario deben ser juristas dotados del conocimiento de las materias técnicas, conexas y necesarias para la correcta aplicación del Derecho Tributario". Y en las XIX Jornadas<sup>21</sup>, al considerar el Tema 1: "Criminalización de las infracciones tributarias", quedó como recomendación: "Se postula la especialización de los jueces encargados de la aplicación del Derecho Penal Tributario".

Las XVI Jornadas<sup>22</sup>, en el Tema 1: "El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo", plantearon la necesidad de: "Un Poder Judicial independiente e imparcial, al que se someta el Estado en una situación de igualdad con las otras partes, es condición indispensable de la seguridad jurídica".

Estas mismas ideas se plasmaron en las Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos, celebradas en Lima (Perú), en 1989, pues, en el cuarto considerando de la resolución final, se afirma que el Estado de Derecho se caracteriza por el amplio e irrestricto acceso a los tribunales, los cuales tienen que ser dotados de condiciones subjetivas y objetivas de independencia con relación a los Poderes Legislativo y Ejecutivo.

Con idéntica orientación, la Carta de Derechos del Contribuyente (ILADT-2018) dispone, en el punto 29: "Derecho a que los funcionarios o magistrados que conformen los órganos en lo contencioso tributario gocen de independencia y estén dotados del conocimiento de las materias técnicas, conexas y necesarias para la correcta aplicación del Derecho Tributario".

Todos estos antecedentes transcritos dan cuenta de que la aplicación de la ley tributaria es una tarea compleja, pues el hecho

19. "Paramara Iribarne vs. Chile", párr. 146.

20. "Herrera Ulloa vs. Costa Rica". Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia del 2 de julio de 2004. Serie C No. 107, párr. 171.

21. Lisboa, 1998.

22. Lima, 1993.

imponible se manifiesta en un enunciado normativo proyectado hacia situaciones de hecho expresadas por elementos heterogéneos, contables, jurídicos y económicos, lo que exige una adecuada preparación en el encargado de vincular tales presupuestos con la norma.

### 5. La función recaudadora de la Administración tributaria

La recaudación de los impuestos deriva del ejercicio de una potestad-función que se manifiesta en un conjunto de procedimientos y actos (captura de información, inspecciones, fiscalizaciones, fijación de deberes formales, mecanismos de percepción, etc.) que nacen de la Constitución y la ley. La recaudación consiste, pues, en una función administrativa que la Constitución atribuye al Poder Ejecutivo (art. 100, inciso 7º: Al Jefe de Gabinete le corresponde: "Hacer recaudar las rentas de la Nación"). Se contrasta, en esta materia, la eficacia de la gestión administrativa con la seguridad jurídica, las garantías individuales con las prerrogativas de la Administración, y el interés particular con el interés público<sup>23</sup>.

La Carta de Derechos del Contribuyente se hace cargo de los frecuentes "estímulos" que el contribuyente recibe para que renuncie a hacer valer su derecho, el que deviene no justiciable como la máxima "el sometimiento voluntario a un régimen obsta a su impugnación posterior". De ahí el acierto de propiciar: "31) Derecho a que no se otorguen a la Administración facultades para imponer al contribuyente sanciones propiamente dichas o sanciones anómalas (tanto impropias como atípicas) durante las actuaciones administrativas de fiscalización, verificación y determinación, o mientras estén en proceso las vías recursivas en sede administrativa o de revisión jurisdiccional, que impliquen una coacción para que el contribuyente pague los importes que la Administración pretende y no ejerza su derecho de defensa en virtud de las serias e irreversibles consecuencias negativas que tales sanciones le pueden significar".

Las XVIII Jornadas<sup>24</sup>, al tratar el Tema 2: "Facultades de la Administración en materia de determinación tributaria", conside-

23. Ver: Tarsitano, Alberto, "El arte de desplumar al ganso. Discreción y discrecionalidad en la recaudación de impuestos", *Revista Derecho Fiscal*, p. 26, Nro. 4.

24. Montevideo, 1996.

raron que “[...] deben regularse en forma detallada y precisa las facultades de la Administración con el propósito de preservar adecuadamente tanto los derechos de los particulares como las necesidades del Estado para la debida recaudación de los tributos” y que “la selección de los [...] fiscalizados debe estar imbuida de objetividad y del principio de igualdad en aras de evitar discriminaciones injustas y el uso distorsionado de las facultades fiscalizadoras con móviles ajenos a la recaudación y control, esto es, con desviación de poder”. Agregaron que “la fiscalización debe realizarse perturbando lo menos posible el desarrollo normal de las actividades de los administrados”.

Los procedimientos tradicionales de verificación y fiscalización se inician con la comunicación al contribuyente, a través de la notificación de la *orden intervención*. Allí se debe delimitar, temporal y sustancialmente, el objeto de la investigación fiscal permitiendo al contribuyente conocer cuál es la información que se le podrá requerir.

Varias cuestiones deberían ser tomadas en cuenta por la ley:

1. El comienzo y el fin de la inspección deberían contar con actos formales.
2. La duración máxima debería ser establecida por ley para no exponer al contribuyente a la incertidumbre de una inspección abierta, *sine die*.
3. Los planes generales de fiscalización deberían ser públicos. El inicio de una inspección debería surgir de un acto motivado, con indicación de las circunstancias de hecho y los funcionarios intervinientes. La denuncia anónima puede originar un procedimiento de fiscalización en la medida en que sea acompañada de otros indicios o datos en poder del fisco.
4. Se deberían determinar la forma y los efectos de las actas de constatación de hechos. Asimismo, se deberían regular las cuestiones relativas a la exhibición y preservación de documentos, acceso a las actuaciones, informes finales de inspección e intimaciones a regularizar<sup>25</sup>.

25. *Carta de Derechos ...*, ob. cit., punto 39.

## 6. La utilización de tecnologías electrónicas, informáticas y telemáticas

Nuestro país carece de un marco legal adecuado para encuadrar las técnicas y los medios electrónicos, informáticos y telemáticos, que son empleados, cada vez con mayor intensidad, por las Administraciones tributarias.

En la actualidad, gran parte de las funciones de verificación y fiscalización que vinculan al fisco con los contribuyentes se expresan por medios electrónicos. Las herramientas tecnológicas e informáticas han influido sobre el modo de cumplimiento de las obligaciones del contribuyente en un amplio rango, que incluye deberes de información, emisión de facturas, sistemas de retención y percepción, pagos anticipados, presentación de declaraciones juradas e intercambio de información con los fiscos locales, entre otras situaciones. Se incluye, además, la presentación por medios electrónicos de multas, recursos, manifestaciones, respuestas a requerimientos y toda clase de comunicación hacia el fisco.

Sentado lo anterior, la regulación legal debe considerar los siguientes elementos: 1. Compatibilidad de la eficiencia del fisco con las garantías del derecho de los contribuyentes. 2. Flexibilidad impuesta por la evolución tecnológica. 3. Preparación de los obligados para cumplir con las acciones requeridas. 4. Autenticidad, características y equivalencia del documento emitido por medios electrónicos, informáticos o telemáticos con el documento original. 5. Procesos de digitalización que garanticen la autenticidad, la integridad y conservación del documento imagen. 6. Obligación de conferir vista del expediente electrónico y expedir copias en papel de cualquier clase de documento electrónico, ya sea original, imagen electrónica de original o copia, y que su cotejo sea realizado por un funcionario público. 7. Control externo de los niveles de seguridad (acceso), confidencialidad y uso de la base de datos de la agencia de recaudación<sup>26</sup>.

A la vez, se vuelve indispensable adecuar el procedimiento tributario a las nuevas manifestaciones tecnológicas. Hoy, los contribuyentes cumplen la mayoría de sus obligaciones a través de sitios habilitados en la web del organismo fiscal, y la carga de la informa-

26. Tarsitano, Alberto y Schindel, Ángel (Dir.), *Lineamientos y propuestas para la Reforma Fiscal Argentina*, p. 327, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 2016.

ción o el acceso mismo están predeterminados por lo que el sistema permite, incluidos los "aplicativos", a través de cuyo molde se legisla o interpreta la ley con exceso evidente, limitando la decisión del contribuyente. En la práctica, ello origina una suerte de "vía de hecho" informática que no posee la concreción formal de un acto administrativo, pero que, sin embargo, afecta derechos subjetivos. Esta disrupción ocasiona demoras en las cargas de datos, adecuaciones forzadas, ambigüedades, puntos de estancamiento y restricciones de derechos. Frente a esta situación, el sistema procesal ordinario no brinda una respuesta, y es fácil anticipar, por el avance tecnológico, que, en el futuro cercano, será mucho peor, cuando probablemente se invierta el orden, y sean los organismos fiscales quienes envíen a los contribuyentes la información captada por los poderosos centros informáticos, para que estos la convaliden.

En conexión con lo anterior, se señala que no hay por parte de la Administración un sistema de asistencia a los obligados tributarios. No debiera ser cuestión discrecional y el tema debería formar parte de las obligaciones del Estado. El Modelo CIAT-BID-GIZ sí lo incluye (art. 99), y establece que la Administración proporcionará asistencia a los obligados tributarios en el cumplimiento voluntario de sus obligaciones a través de los medios que estime pertinentes. Se hace particular referencia a los medios electrónicos. También la ley tributaria española prevé, entre los derechos de los obligados tributarios, el derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias (art. 34, LGT). La obligación del Estado se vuelve particularmente necesaria ante el avance de los sistemas informáticos, que han transformado la forma de las comunicaciones y el cumplimiento de las obligaciones de naturaleza formal y material. Y debería considerar, de manera especial, la ayuda a las personas físicas y pequeños contribuyentes, y esto debería ir acompañado, además, de una simplificación de las normas dirigidas a este universo<sup>27</sup>.

27. La Ley N° 27.430 modificó el art. 200 de la Ley N° 11.683, que ahora dice: "Artículo 200. - Establécese la utilización de expedientes electrónicos, documentos electrónicos, firmas electrónicas, firmas digitales, comunicaciones electrónicas y domicilio fiscal electrónico, en todas las presentaciones, comunicaciones y procedimientos -administrativos y contencioso administrativos- establecidos en esta ley,

Por último, no debemos dejar de señalar que los adelantos en las tecnologías de la información y de las comunicaciones (TIC) brindan una gran oportunidad para mejorar la justicia tributaria en todos sus niveles, incluyendo los procesos administrativos, pues, como lo destaca Folco, ellas constituyen piedras basales en la facilitación del acceso a la justicia y en su celeridad, transparencia, eficacia y efectividad<sup>28</sup>.

### 7. Los medios de impugnación. El acceso a la jurisdicción

La tutela jurisdiccional efectiva debe extenderse a la totalidad de los actos administrativos que afecten los derechos del contribuyente, así como a las vías de hecho de la autoridad fiscal. Y asimismo, debería hacerse valer durante todas las fases de cualquier tipo de procedimiento o proceso tributario, incluidas las controversias relativas a la devolución de los tributos<sup>29</sup>.

Los países han centrado las vías recursivas en la determinación de oficio, garantizando sobre ella de manera adecuada los medios de impugnación y el acceso de la jurisdicción. Pero no sucede lo mismo con la variada y extensa cantidad de actos no determinativos de distinta naturaleza, frente a los cuales, el contribuyente no posee vías procesales eficientes, con prevención del daño que le provocan. Por consiguiente, debiera cumplirse la aspiración expuesta en las XXIX Jornadas: "[...] el sistema de impugnaciones tributarias debe asegurar que, frente a cualquier acto, expreso o tácito, acción u omisión de las autoridades tributarias, e idóneo para generar efectos en la

con idéntica eficacia jurídica y valor probatorio que sus equivalentes convencionales, de conformidad con los lineamientos que fije el Poder Ejecutivo nacional".

28. Ver Folco, Carlos María, "E-Justicia tributaria: Estado actual y perspectiva futura en Iberoamérica", 27/9/2018, disponible en: <https://www.ciat.org/e-justicia-tributaria-estado-actual-y-perspectiva-futura-en-iberoamerica/>.

29. En la *Carta de Derechos...* (ILADT) se establece: "Punto 8: Contra los actos administrativos de determinación y los demás que lesionen directa o indirectamente derechos subjetivos, deberá otorgarse a los interesados recursos administrativos. Punto 9: Los recursos que cada legislación establezca deberán ser interpuestos y resueltos dentro de plazos breves y perentorios; a tal efecto, es recomendable que el número de recursos se reduzca al máximo. Punto 10: Vencidos estos plazos sin que la Administración se haya pronunciado, se presumirá que el acto impugnado ha sido tácitamente confirmado, quedando expedita la vía jurisdiccional".



esfera jurídica de los sujetos pasivos y/o terceros afectados, corresponda un medio de impugnación”.

Una cuestión conexas a la impugnación judicial es la razonabilidad de exigir el agotamiento de la vía administrativa, cuyo sentido referido a brindar la oportunidad a la Administración para que revise sus propios actos en la práctica deviene en la lentitud de los procedimientos sin que nada cambie. La necesidad de hacer más eficiente el servicio de justicia tributaria puede dar abono a la opinión de Pistone, sobre la necesidad de “la simplificación radical de las impugnaciones con la consiguiente abolición de la obligación de previo agotamiento de la vía administrativa para que las partes de la obligación tributaria tengan acceso a la vía judicial. En el contexto de dicha simplificación la vía administrativa y judicial proceden en forma paralela, tal como ocurre en los ordenamientos tributarios de Alemania e Italia, que permiten al juez tributario anular directamente los actos emanados por las autoridades tributarias, sin que sea necesario el previo agotamiento de la vía administrativa”<sup>30</sup>.

Las XXIX Jornadas<sup>31</sup> propiciaron “aplicar mecanismos para asegurar –tanto en vía administrativa, como en el marco de procedimientos judiciales con función cautelar– la forma de la ejecución de los actos tributarios en presencia de un *fumus boni juris*, sin que el derecho a la suspensión pueda estar sometido a condiciones adicionales o a la constitución de garantías”.

## 8. La verdad material y la prueba

La búsqueda de la verdad material es un principio de la justicia tributaria para indagar la realidad de los hechos, porque el interés comprometido en el litigio se encuentra por encima de cierta ineficacia o diligencia de las partes. De esto se sigue que dicha protestad ha sido acordada a fin de no desvirtuar el mandato legal que otorga contenido a esta obligación de Derecho Público. Este camino ha seguido el Tribunal Fiscal argentino, el que posee amplias facultades

30. Pistone, Pasquale, *Problemáticas actuales y nuevas fronteras de los medios de impugnación nacionales e internacionales. Relatoría General*, Memorias de las XXIX Jornadas Latinoamericanas del Derecho Tributario, p. 66, Instituto Boliviano de Estudios Tributarios, 2016.

31. Santa Cruz (Bolivia), 2016.

para establecer la verdad material con independencia de lo alegado por las partes (art. 164), y puede, al efecto, dictar medidas para mejor proveer (art. 177).

Tomando en consideración el principio, las II Jornadas<sup>32</sup> indicaron que los Tribunales Nacionales de lo Contencioso Tributario deben “estar revestidos de los poderes necesarios para establecer la verdad de los hechos y aplicar el Derecho, independientemente de lo alegado y probado por las partes”. Este principio se ratificó en las IV Jornadas<sup>33</sup>, al afirmarse que, “siendo el principio fundamental del proceso tributario el esclarecimiento de la verdad, debe ser estructurado de tal manera que asegure la libre actuación del juez para la investigación de los hechos, con el aditamento de que al juez deberán acordársele las más amplias facultades para la verificación del hecho imponible y de la cuantía de la obligación tributaria, aun en los casos en que medie inactividad de los litigantes durante la secuela del proceso”.

Hemos de recordar, siguiendo a Freytes, que en el proceso tributario debe prevalecer la voluntad de la ley por sobre la de las partes, y, por eso, el juez tiene la exigencia de decidir de acuerdo con la verdad objetiva de los hechos sometidos a su consideración y no según la naturaleza, o el alcance y la significación, que le atribuyen el fisco o el contribuyente<sup>34</sup>.

Por ello, son contrarias a la tutela jurisdiccional efectiva las restricciones a la posibilidad de ofrecer prueba ante los tribunales administrativos o judiciales, y se la limita a la producida en sede administrativa, en un estadio donde el contribuyente probablemente no esté bien preparado para la defensa del caso que devino litigioso.

Lo que acaba de exponerse, como lo señaló un ex presidente del Tribunal Fiscal, merece una observación, a veces imperceptible, y es que la búsqueda de la verdad material no desplaza la regla que impone al juzgador sentenciar en los límites de la demanda, sino que busca reafirmar la vigencia del “principio inquisitivo”, propio de los procesos administrativos, en detrimento del “principio dispositivo”,

32. México, 1958.

33. Buenos Aires, 1964.

34. Freytes, Roberto O., “Facultades y deberes del juez en el proceso tributario frente al reconocimiento de hechos por las partes”, D.F., T. XVIII.

que caracteriza al proceso judicial<sup>35</sup>. Es decir que, por amplias que sean las facultades del juez en punto a la prueba, ello no suplanta el deber del accionante de poner en conocimiento del Tribunal los hechos sobre los cuales se edifica su pretensión impugnativa, ni del principio según el cual quien alega un hecho debe probarlo o demostrar que la contraparte puede hacerlo.

En cuanto a la carga de la prueba, las IV Jornadas<sup>36</sup>, al estudiar el Tema 3: "La prueba en el proceso tributario", afirmaron en el punto 1: "Los principios generales sobre la carga de la prueba son aplicables en el proceso tributario, debiendo concederse al juez la facultad de adecuarlos a la naturaleza específica del mismo". Y en lo que puede considerarse la recepción del principio de las "pruebas dinámicas" se sostuvo, en el punto 2, que el proceso tributario "debe establecer la obligación de cada parte de proporcionar los elementos de prueba que se hallen en su poder o que estén en condiciones de producir".

Las consideraciones anteriores encontraron renovada expresión en las XXIX Jornadas, pues allí se dijo que "la carga de la prueba se regirá por los principios de quien alega, prueba, y de igualdad de armas, admitiéndose las presunciones en favor de la Administración tributaria solo en situaciones excepcionales, por norma legal expresa y sin afectar, en ningún caso, el derecho de los contribuyentes a ofrecer la prueba contraria y, asimismo, que en el proceso tributario son admisibles todos los medios probatorios reconocidos en Derecho, excepto la prueba de absolución de posiciones de la Administración Pública. La valoración de la prueba se hará libremente por el juez".

En el Relato General de esas Jornadas, Pistone indicó: "Sin embargo, por efecto de la naturaleza del proceso tributario como proceso por impugnación de actos, la falta de prueba en el procedimiento tributario puede repercutir contra las autoridades tributarias. Eso implica que aun cuando el sujeto pasivo no ofrezca la prueba en el marco del proceso tributario, el órgano judicial puede llegar a la anulación del acto impugnado por efecto de la prueba insuficiente

35. Martínez, Francisco, "Lo contencioso tributario", *Rev. Derecho Fiscal*, T. 19, p. 633.

36. Buenos Aires, 1964.

que las autoridades tributarias han ofrecido, tanto en el marco del procedimiento como del proceso tributario"<sup>37</sup>.

Finalmente, la Carta de Derechos (ILADT) dispuso, en el punto 46, el "Derecho a la prueba", y aportó los diversos medios de prueba, sobre la base del principio de facilidad probatoria. Este derecho incluirá la posibilidad de aportar pruebas para desvirtuar las presunciones legales relativas (*iuris tantum*), demostrando la realidad del caso concreto o, simplemente, que las presunciones resultan inadecuadas al mismo y el derecho a la motivación de las decisiones de inadmisión.

### 9. Plazo razonable

El concepto de plazo razonable contemplado en el artículo 8° de la Convención Americana está íntimamente ligado con el recurso efectivo, sencillo y rápido contemplado en su artículo 25<sup>38</sup>. El Tribunal ha señalado que la razonabilidad del plazo debe ser apreciada en relación con la duración total del proceso, desde el primer acto procesal hasta que se dicte sentencia definitiva, incluyendo los recursos de instancia que pudieran eventualmente presentarse<sup>39</sup>.

Igualmente, la jurisprudencia reiterada de dicho Tribunal ha considerado cuatro aspectos para determinar, en cada caso concreto, el cumplimiento de esta regla: la complejidad del asunto, la conducta de las autoridades, la actividad procesal del interesado<sup>40</sup> y la afectación generada en la situación jurídica de la persona involucrada en el proceso<sup>41</sup>.

37. Pistone, Pasquale, *Problemáticas actuales y nuevas fronteras de los medios de impugnación nacionales e internacionales. Relatoría General*, Memorias de las XXIX Jornadas Latinoamericanas del Derecho Tributario, p. 71, Instituto Boliviano de Estudios Tributarios, 2016.

38. "Caso Baldeón García vs. Perú". Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia del 6 de abril de 2006. Serie C No. 147, párr. 155, y "Caso Luna López vs. Honduras". Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia del 10 de octubre de 2013. Serie C No. 269, párr. 188.

39. "Caso Suárez Rosero vs. Ecuador". Fondo. Sentencia del 12 de noviembre de 1997. Serie C No. 35, párr. 71, y "Caso Luna López vs. Honduras", párr. 188. 190.

40. "Caso Suárez Rosero vs. Ecuador", párr. 72, y "Caso Luna López vs. Honduras", párr. 189. 191.

41. Cfr. "Caso Valle Jaramillo y otros", párr. 155, y "Caso Luna López vs. Honduras", párr. 189.

La doctrina latinoamericana expresó su preocupación en distintas Jornadas haciéndose eco de la fina ironía de Casás: "Cuando nos enteramos una década después del Derecho judicialmente aplicable a nuestro caso, no hemos tenido acceso a la justicia sino a la historia"<sup>42</sup>.

En las XXIX Jornadas se constató que "la duración promedio del proceso de revisión del acto, desde su primera impugnación hasta la obtención de *res judicata* en los países miembros del ILADT, es de 5 a 8 años. Ello abarca desde la brevedad del tiempo en que se tramita la causa tributaria en México (entre 18 y 24 meses), hasta los 11 años de Perú, o los 12 años de Brasil"<sup>43</sup>.

Desde una perspectiva práctica, las VII Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Derecho Tributario<sup>44</sup>, al debatir el Tema 2: "Impugnación de las decisiones administrativas en materia tributaria en vía administrativa y jurisdiccional", propusieron que los recursos "deberán ser interpuestos y resueltos dentro de plazos breves y perentorios [...] y vencidos estos plazos sin que la Administración se haya pronunciado, se presumirá que el acto impugnado ha sido tácitamente confirmado, quedando expedita la vía jurisdiccional".

El plazo para que el fisco ejerza su competencia a fin de exigir el impuesto, incluida la duración de las fiscalizaciones<sup>45</sup>, está de hecho fijado por la prescripción (ya de por sí muy extendida). Desde que el impuesto solo puede ser exigido por la vía de la determinación de oficio, el plazo de prescripción opera como el único límite a la duración de dicho procedimiento.

42. La frase pertenece a Agustín Gordillo, pero era Casás quien la citaba con frecuencia.

43. Pistone, Pasquale, *Problemáticas actuales y nuevas fronteras de los medios de impugnación nacionales e internacionales. Relatoría General*, Memorias de las XXIX Jornadas Latinoamericanas del Derecho Tributario, p. 65, Instituto Boliviano de Estudios Tributarios, p. 65.

44. Pamplona (España), 1976.

45. En las XVI Jornadas (Montevideo, 1996), se consignó, en el punto 3: "Las tareas de fiscalización deben efectuarse en un plazo razonable tomando en cuenta la complejidad y demás características de cada caso, debiendo quedar concluida la fiscalización al término de dicho plazo". Y luego, en el punto 4: "Es conveniente que la ley, en virtud del principio de la seguridad jurídica, establezca un plazo dentro del cual la administración deba dictar el acto de determinación luego de concluida la fiscalización".

La Corte Suprema se expidió en "Losicer, Jorge Alberto y otros c/ BCRA", sentencia del 26 de junio de 2012 (*Fallos*: 335:1126), y con sustento en la Convención Americana de Derechos Humanos (art. 8º, inciso 1º), afirmó que el principio de celeridad se aplica a todas las causas judiciales y procedimientos administrativos (penales, fiscales, civiles o administrativos) como una necesidad derivada de las garantías que aseguran, a todos los habitantes de la Nación, la presunción de inocencia, la inviolabilidad de su defensa en juicio y el debido proceso legal (arts. 5º, 18 y 33 de la Constitución Nacional)<sup>46</sup>.

Lo trascendente del fallo son las pautas a tener en cuenta por los jueces para establecer qué se entiende por *plazo razonable* de duración de un proceso, lo que autoriza a los contribuyentes a recurrir a la vía judicial para subsanar la mora. De todas formas, el estándar es laxo, y aplicado a casos excepcionales, de lo que se desprende que los límites temporales debieran tener recepción legislativa<sup>47</sup>.

#### 10. La conciliación de los procesos contencioso-administrativo y penal tributario

En la Argentina, como en otros países de América Latina, no existe prejudicialidad de la cuestión administrativa sobre la acción penal, lo cual provoca un paralelismo de procesos que, ante la falta de conciliación de sus recíprocas influencias, genera la posibilidad de sentencias contradictorias.

En su sentido técnico-jurídico, las cuestiones prejudiciales en materia penal son aquellas previstas expresamente por la ley, y cuya resolución por otro juez causa estado respecto de la existencia o no de algún elemento del delito.

46. La Cámara Federal, Sala V, en dos interesantes precedentes, computó el plazo de duración del proceso en sede el Tribunal Fiscal, para fallar a favor del contribuyente por exceso en la razonable pauta temporal. Son los casos "Cosena Seguros S.A. c/ DGA s/ Recurso directo de organismo externo", del 11/2/2021 y "La Mercantil Andina Cía. Argentina de Seguros S.A. c/ DGA s/ Recurso directo de organismo externo", del 6/5/2021.

47. Ver: MCTAL, Título IV, Capítulo I, art. 129. Asimismo, XVIII Jornadas, Montevideo, 1996, Tema 2: "Facultades de la Administración en materia de determinación tributaria", recomendación tercera.

Desde esa perspectiva, está claro que la sustanciación del procedimiento administrativo no constituye una cuestión prejudicial a la investigación o al juzgamiento del delito. Así era antiguamente en el sistema argentino, en tanto requería no solo la existencia previa de una determinación de oficio, sino, además, que ella adquiriera estado de firme en sede judicial. Ello produjo como resultado que, cuando finalmente las causas se concluían (siete o diez años luego de iniciadas), por lo general, ya se encontraba prescripta la acción penal. En este sentido, cabe recordar que la determinación de la deuda por parte del organismo recaudador resulta totalmente revisable por el juez interviniente, cuyas facultades jurisdiccionales tienen la jerarquía constitucional que ha sido otorgada al Poder Judicial de la Nación y no pueden ser condicionadas por las decisiones de los organismos dependientes del Poder Ejecutivo Nacional. A ello cabe agregar que la naturaleza misma de los procesos de que se trata (administrativo y penal) impide aquel condicionamiento, pues la potestad de revisión por parte del tribunal resulta ser un resguardo para el imputado, de modo tal que el juez natural de la causa –imparcial e independiente– revise los actos administrativos.

Entonces, la discusión no se plantea tanto en términos de “prejudicialidad” técnica sino, concretamente, en términos de “precedibilidad”. Y con este alcance, en torno a la necesidad de establecer en qué medida la jurisdicción extrapenal subordina, condiciona o restringe el juzgamiento penal, con su efecto de paralizar o suspender las actuaciones a la espera del resultado en la otra sede, o limitar las pruebas, o su valoración, en la propia.

Nos parece importante una advertencia. Si se analiza la situación desde el plano valorativo, la no prejudicialidad civil es una garantía de defensa de la persona, la que no verá predeterminado su destino por una decisión administrativa, cuya importancia no se niega pero que, de ninguna manera, es definitiva del quiebre penal<sup>48</sup>. La función de la autonomía penal, como garante de la libertad y el debido proceso, es, a menudo, rebasada, sin embargo, por la percepción de que el mero inicio de una causa penal es experimentada como una pena en sí misma. A eso se suma la desconfianza sobre la versación de los jueces para establecer la antijuridicidad extrapenal. Esa

48. Cfr. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, entre muchos otros: Sala B, Regs. 116/2003 y 99/2017 y Sala A Regs. 674/2004 y 27/2015 de la República de Argentina.

percepción no oculta una evidencia: los procesos administrativos no pueden ser la llave del proceso penal ni, mucho menos, predeterminarlos, no solo porque así se concluye desde el plano dogmático, sino porque la realidad demuestra, en no pocos casos, que ese poder, en manos de funcionarios fiscalistas o corruptos, se transforma en una herramienta extorsiva de formas más o menos explícitas.

Como problema derivado de la cuestión de la precedencia, surge el inconveniente relativo a la influencia de la decisión y las pruebas producidas durante la fiscalización administrativa, y el proceso de determinación de oficio.

En ningún caso, la presunción de legitimidad del acto administrativo, incluido el consentimiento efectuado por el interesado, podría ser trasvasado al proceso penal, y únicamente, debe constituir un elemento más en la formación de la convicción del juzgador, entre las restantes evidencias colectadas en sede penal para establecer la inmaterialidad del injusto penal. La conclusión es clara cuando se repara en que la determinación de oficio tiene carácter meramente declarativo, pues la obligación tributaria y, por ende, la condición de obligado nace por la verificación del hecho imponible, con independencia de la determinación.

Una línea doctrinaria y jurisprudencial argentina sostiene –bien que con cierto apego a la letra de la *ley penal tributaria*– que la determinación de oficio es, al menos, una condición de precedencia de la acción penal<sup>49</sup>. Ya no se trata de una cuestión prejudicial sino de un requisito para la propuesta de ella<sup>50</sup>.

En resumidas cuentas, diremos que, hoy, la jurisprudencia argentina predominante se inclina a sostener que no es necesaria la existencia de una determinación de oficio para que proceda la ac-

49. De *lege ferenda*: Una manera de prevenir el escándalo jurídico o, al menos, de acotarlo sustancialmente, es suspender la causa penal hasta que la determinación de oficio haya quedado firme en los términos del artículo 79 de la ley; es decir, cuando la determinación de oficio no haya sido apelada o haya recaído resolución en los recursos de reconsideración y apelación ante el Tribunal Fiscal contemplados en el artículo 76. La medida debería ir acompañada de la fijación de plazos perentorios para la resolución de tales recursos.

50. La ley penal tributaria contempla una prejudicialidad acotada a la materia contravencional, pues la autoridad administrativa no puede aplicar sanciones hasta que recaiga “sentencia definitiva en sede penal”, en cuyo caso, para luego aplicar las sanciones correspondientes, no deben alterarse las declaraciones sobre los hechos producidas en dicha sede (art. 20, *in fine*, Ley N° 27.430).

ción penal, ni que lo decidido en ella vincule al juez penal. No se distingue, a tal efecto, si la denuncia ha sido formulada por los organismos de recaudación, por un tercero o se opera de oficio por el Ministerio Público. Esta postura recibe el fuerte apoyo de la caracterización del Ministerio Público como titular de la acción *punitendi* del Estado y de las facultades amplias y exclusivas del juez penal para la investigación material de los hechos, y el juzgamiento y la sanción de los delitos tributarios.

Por nuestra parte, pensamos que está bien ratificar la función autónoma, plena, del Ministerio Público y la justicia penal frente al delito fiscal. Pero con una única condición: si la denuncia ha sido formulada por el fisco, la convicción administrativa sobre la presunta comisión del delito requiere, al menos, la existencia de una determinación de oficio, con el entendimiento de que dicho acto administrativo es el que perfecciona la "voluntad administrativa" y, como tal, resulta necesario para dotar de seriedad y estabilidad a la denuncia de la Administración tributaria.

En suma, podríamos concluir que: (I) la determinación no vincula al juez penal, en cuanto a sus valoraciones e interpretaciones jurídicas; (II) puede predicarse la necesidad de que exista una pretensión fiscal exteriorizada en la determinación, al menos para dictar la condena penal; (III) la determinación de oficio no es prueba que pueda ser admitida de modo aislado<sup>51</sup>.

Es evidente que la vía recursiva y la judicial deben guardar alguna clase de conciliación para evitar el escándalo jurídico de sentencias contradictorias. Imagínese como la posibilidad de un proceso penal en que se dispuso la prisión preventiva de un procesado o en el cual, hasta recaer condena, y en sede civil, se decide la inexistencia de la pretensión fiscal. Un *strepitus fori* patente y gravísimo. En la Argentina, esta clase de situación encuentra un remedo tardío mediante una vía excepcional: el recurso de revisión con base en la inexistencia de la obligación sustancial.

Una manera de prevenir el escándalo jurídico o, siquiera, de acotarlo sustancialmente, es suspender la causa penal hasta que la determinación de oficio haya quedado firme, al menos en sede administrativa, sea por recurso ante la propia agencia tributaria o a través

51. Pampliega, Ignacio M., "Algunas cuestiones sobre el principio de inocencia y la defensa en juicio en Procesos por infracción a la Ley N° 24.769", *Revista de Derecho Procesal Penal*, p. 382, Rubinzal Culzoni Editores, 2006.

de un recurso ante el Ministerio de Finanzas que ejerce poder de revisión sobre sus decisiones.

Finalmente, agregamos que, de modo inverso, en la Argentina, existe solo una "prejudicialidad" referida a la materia contravenacional, pues, en caso de iniciarse en sede penal la investigación de un delito, la autoridad administrativa que tramita la cuestión técnica no puede aplicar multas hasta que haya recaído "sentencia definitiva en sede penal", en cuyo caso, debe aceptar las conclusiones sobre los hechos producidos en dicha sede (art. 20, *in fine*, Ley N° 24.730). A este respecto, la ley admite la concurrencia de las penas privativas de la libertad por ella fijadas con las sanciones administrativas (art. 17).

## II. La regla del *solve et repete*

La doctrina posee una antigua y consistente postura en favor de la eliminación del *solve et repete* en materia tributaria, ya sea como recaudo previo a la proponibilidad objetiva de la acción judicial (*solve et repete* estricto) o como posibilidad de ejecutoriedad del acto administrativo apelado en sede judicial (*solve et repete* atemperado).

El MCTAL de 1967, en el Título V: "Contencioso Tributario", capítulo I, "Acción ordinaria", propuso eliminar el pago previo de los tributos sanciones para su revisión judicial, explicando: "La Comisión estima de gran trascendencia la no exigencia del pago previo o *solve et repete*, como requisito o presupuesto de la acción" (art. 177).

El ILADT, desde las II Jornadas de Derecho Tributario (México, 1958), al tratarse el tema "El proceso contencioso tributario", concluyó: "6. Debe eliminarse como requisito de procedencia, tanto en la interposición de recursos administrativos como en el ejercicio de la acción contenciosa, el pago previo de los tributos, sin perjuicio de las garantías que fueren necesarias en los casos en que exista riesgo de incumplimiento del crédito fiscal".

También, en las VII Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios (Pamplona, 1976), al considerarse el Tema II: "Impugnación de las decisiones administrativas en materia tributaria en vía administrativa y jurisdiccional", se sostuvo, en los siguientes considerandos: "16. La interposición y decisión de recursos o acciones no deben estar condicionadas al pago previo de la obligación

impugnada, ni a ningún otro requisito que no tenga relación directa con el objeto del recurso o acción que se deduce. // 17. La Administración podrá ejecutar el crédito que resulte a su favor de sus resoluciones firmes o definitivas, independientemente de la existencia de recursos o acciones jurisdiccionales. Pero la ejecución del crédito deberá ser suspendida a pedido de parte, mientras se encuentre en trámite el proceso de conocimiento correspondiente, siempre que el crédito fiscal esté suficientemente garantido”.

Posteriormente, en las XVI Jornadas, reunidas en Lima (Perú), en 1993, al debatirse el Tema I: “El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo”, se recomendó: “4. La supresión de la regla ‘*solve et repete*’ y de cualquier otro obstáculo al acceso incondicionado e inmediato de todas las personas a la tutela jurisdiccional, así como la posibilidad de suspensión del acto impugnado, son necesarios para la igualdad de las partes”.

A su vez, las Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos, realizadas en Lima (Perú), en 1989, declararon: “Que 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”<sup>52</sup>.

Luego, en las XX Jornadas, efectuadas en Salvador de Bahía (Brasil), en 2000, con motivo del tratamiento del Tema I: “Derechos Humanos y Tributarios”, se recomendó: “5 e) Prohibición del ‘*solve et repete*’ en todas las instancias”.

Finalmente, en las XXIX Jornadas, al tratar “la problemática actual y nuevas fronteras de los medios de impugnación nacionales e internacionales”, se dejó establecido: “Se deberán aplicar mecanismos para asegurar –tanto en vía administrativa, como en el marco de procedimientos judiciales con función cautelar– la suspensión de la ejecución de los actos tributarios en presencia de un *fumus boni juris*, sin que el derecho a la suspensión pueda estar sometido a condiciones adicionales o a la constitución de garantías [...]. La impugnación de los actos tributarios en vía administrativa o jurisdiccional no deberá estar condicionada, directa o indirectamente, al

52. Anales de las Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos, pp. 182 y 183, 1989.

pago previo, a la constitución de garantías, o a cualquier otro mecanismo de efecto equivalente puesto que esto implicaría regresar al *solve et repete*”.

Esta última aspiración está vinculada a la realidad del contencioso-tributario en nuestro país, ya que, mientras penda el pleito, la suspensión de la ejecutoriedad de la deuda se condiciona a la verosimilitud del Derecho y a la demostración del daño irreparable o grave. De hecho, con particular énfasis en los procedimientos locales, la inexistencia de una vía de acceso a un tribunal independiente sin previo pago frustra gran parte de las intenciones del contribuyente de discutir con el fisco cuando se considera con válidas razones para hacerlo. Es poco atractiva la alternativa de obtener una devolución tardía, licuada por la depreciación monetaria y las tasas de interés poco retributivas.

En suma, debería eliminarse la regla *solve et repete* como recaudo para la revisión de los actos administrativos en sede administrativa y judicial, sin perjuicio de contemplar las garantías de pago del contribuyente que aseguren la percepción del crédito fiscal en el supuesto de que el fisco se imponga en la contienda judicial.

## 12. Control de convencionalidad

El control de convencionalidad significa que ningún órgano del Estado puede aplicar una norma de derecho interno o convalidar una práctica administrativa contra el objeto y finalidad de un Tratado Internacional sobre Derechos Humanos del artículo 75, inciso 22 de la Constitución Nacional.

El derecho a la tutela jurisdiccional efectiva forma parte de ese ámbito de reserva.

La Corte Interamericana de Derechos Humanos sostuvo que los jueces y tribunales internos están obligados a someter las normas internas al escrutinio de su compatibilidad con las disposiciones de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y la doctrina de la Corte Interamericana (“Almonacid Arellano y Otros vs. Chile”, sent. del 26/9/2006, Serie C N° 154).

En otros precedentes integró el estándar recordando la vigencia de la Convención de Viena para asegurar el objeto y la finalidad del Pacto de San José de Costa Rica, de manera útil, sobre los derechos internos de los países que los puedan contradecir [“Trabajadores

Cesados del Congreso (Aguado Alfaro y otros) vs. Perú”, sent. del 24/11/2006, Serie C Nº 158], así como el alcance del control referido en sentido negativo a “la supresión de normas y prácticas de cualquier naturaleza que entrañen la violación de garantías previstas en la Convención”, y en sentido positivo, a “la expedición de normas y desarrollo de prácticas conducentes a la efectiva observancia de esas garantías” (“Lori Berenson Mejía vs. Perú”, sent. del 25/11/2004, Serie C Nº 119, párrafo 219, entre otros).

En “Gelman vs. Uruguay” (2011) se destacó, además, que “el control de convencionalidad es función y tarea de cualquier autoridad pública y no sólo del Poder Judicial”.

La doctrina de la Corte Interamericana revista particular interés a la luz de la restricción jurisdiccional que pesa sobre el Tribunal Fiscal de la Nación en los artículos 185 de la Ley Nº 11.683 y 1164 del Código Aduanero, por cuya virtud no puede declarar la inconstitucionalidad de las normas<sup>53</sup>.

Hay dos fuerzas de sentido contrario que deben ser conciliadas. De un lado, nuestro régimen constitucional prevé que es el Poder Judicial el único habilitado para juzgar la validez de las normas dictadas por el Poder Legislativo. De otro, ¿cómo exigir que el Tribunal aplique una norma o convalide una interpretación contraria al Pacto que garantiza el derecho a ser oído por un “tribunal competente, independiente e imparcial” (art. 8.1, CADH)? La revisión judicial de doble instancia resuelve satisfactoriamente la cuestión constitucional en favor de otorgar facultades al tribunal para declarar la inaplicabilidad de la norma que contradice uno de los pactos con jerarquía constitucional<sup>54</sup>.

53. “Artículo 185. - La sentencia no podrá contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, a no ser que la Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por ese Tribunal de la Nación”. Ver texto similar del artículo 1164 del Código Aduanero.

54. Con cita de Aristides Corti, el Tribunal Fiscal de la Nación, Sala E, declaró, en la causa “La Mercantil Andina Cía. de Seguros S.A.” (2012), que “las normas que impiden el control de constitucionalidad por parte de este Tribunal Fiscal de la Nación han devenido derogadas por la Convención Americana de Derechos Humanos habida cuenta de su jerarquía supralegal (nuevamente *Fallos*: 315:1492), derogación reafirmada por la reforma constitucional de 1994, que asignó jerarquía constitucional a los instrumentos internacionales en materia de derechos humanos [...] y que si

### 13. Necesidad de que la Corte Suprema de Justicia revise los pronunciamientos emitidos por los órganos del Convenio Multilateral

Existe una necesidad evidente en la revisión judicial de las decisiones de la Comisión Arbitral y Plenaria, las que se emiten en ejercicio de la competencia habilitada frente a una pretensión fiscal en conflicto con los instrumentos de concertación (art. 24, inciso b, del Convenio Multilateral)<sup>55</sup>.

Sin embargo, la dificultad para hallar un mecanismo uniformador proviene de la doctrina de la Corte Suprema sobre el alcance de su jurisdicción en la materia.

En efecto, estos asuntos no llegan a su conocimiento pues ella sostiene que el recurso extraordinario (art. 14 de la Ley Nº 48) sólo procede contra sentencias judiciales, es decir, de aquellas dictadas por los órganos permanentes del Poder Judicial de la Nación y de las provincias. Para el Tribunal cimero, la excepción a tal principio sólo se produce cuando aquellos tribunales fueron sustituidos por órganos o funcionarios administrativos por disposición legal que, además, excluya toda otra forma de revisión judicial (*Fallos*: 292:620; 305:1471 y 1699), supuesto que no concurriría en el caso. De otro lado, dice

el intérprete u operador nacional –que en el caso sería este Tribunal Fiscal en tanto es un órgano vinculado a la administración de justicia– debe, por imperio de la jurisprudencia *supra* citada, ejercer siempre el control de convencionalidad, va de suyo que también debe realizar un adecuado control de constitucionalidad, atento la íntima e indisoluble interrelación que existe entre ambos” (cfr. Sagués, María Sofía, “Aproximación a la retroalimentación entre el control de convencionalidad y el control de constitucionalidad a la luz de un reciente pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación”, *Revista Jurídica El Dial*, del 4 de octubre de 2010). En análogo sentido, ver Gatti, Franco, “Convencionalidad y Derecho Tributario: El Tribunal Fiscal de la Nación frente al Control de Convencionalidad”, *Revista Virtual de la Facultad de Derecho* Nro. 31.

55. En adelante, CM. Las III Jornadas de Derecho Provincial y Municipal, organizadas por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (Ciudad de La Plata, 23 y 24 de junio de 2016), recomendaron: “Que se identifique o establezca un mecanismo claro, rápido e idóneo, que garantice, en forma suficiente y en tiempo oportuno, la revisión judicial de las decisiones de los organismos interjurisdiccionales. Que el mecanismo señalado garantice la independencia del tribunal judicial revisor y la intervención de todas las partes involucradas en el caso, ya sean fiscos o contribuyentes, en forma tal que todas ellas queden alcanzadas por los efectos de la sentencia a dictarse”.

su doctrina que el Convenio Multilateral integra el Derecho Público local ("Papel Misionero S.A.I.F.C.", *Fallos*: 332:1007), con lo cual también se impide el recurso a la competencia originaria mediante una acción declarativa de certeza o declarativa de inconstitucionalidad, toda vez que aun cuando la controversia involucre cuestiones federales, el conflicto predominante es de naturaleza local y debe ser ventilado ante los tribunales provinciales.

Estas conclusiones, como bien lo destaca Bulit Goñi, significan condenar al contribuyente a una vía muerta<sup>56</sup>.

Sin embargo, existen claras razones jurídicas y suficiente interés institucional para documentar la competencia de la Corte Suprema.

En tal sentido, son pertinentes los fundamentos expuestos por la Procuradora Fiscal, doctora Laura Monti, en el dictamen emitido en la causa "Maxiconsumo" (2009), para justificar el remedio federal. Tales reflexiones resumen adecuadamente el problema y plantean una salida interpretativa basada en que:

- El mecanismo del artículo 24, inc. b), del CM no constituye una vía alternativa para la solución de las controversias entre el contribuyente y el fisco local, sino que se evidencia como la única posibilidad de clausurar, de una vez, la cuestión con respecto a todas las jurisdicciones involucradas, dado que la corrección que pretenda una de ellas –en la porción de base imponible que le corresponde– repercutirá obligadamente en las relaciones del contribuyente con las demás provincias.
- La Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria son una instancia de carácter administrativo, integradas por representantes de todas las jurisdicciones interesadas, especialistas en materia impositiva, lo que les otorga una naturaleza peculiar (arts. 15 a 26 del CM). Y, dada la multilateralidad de su funcionamiento, deviene imprescindible que las cuestiones suscitadas por una jurisdicción o ante una de ellas, por su repercusión necesaria en las demás, sean resueltas de manera que todas tengan participa-

56. Bulit Goñi, Enrique G., "Ingresos Brutos, Convenio Multilateral y jurisdicción idónea. Un dilema sin solución efectiva en la actualidad", en *La jurisprudencia tributaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. A 150 años de su primera sentencia*, Buenos Aires, Editorial Errepar, 2013, p. 87.

ción en lo decidido, de forma tal que se les asegure su derecho de defensa.

Puesto que el CM es, precisamente, multijurisdiccional, si lo decidido por esos organismos plurilaterales pudiera ser revisado por los jueces de sólo una de las jurisdicciones adheridas, llevaría al problema de que lo resuelto por éstos les sería oponible a las demás, burlando así la decisión conjunta adoptada por todas ellas. Tal conclusión no parece aceptable, máxime cuando nuestra Carta Magna otorgó a los asuntos en que una o más provincias son parte la jurisdicción originaria y exclusiva de la Corte Suprema (arts. 116 y 117 de la Constitución Nacional). Las decisiones de los organismos de integración plurijurisdiccional no podrían ser revisadas, de manera indiscutible y fructífera, sólo por uno de los órganos máximos de la organización judicial de una de las provincias involucradas, porque implicaría un desmedro de la autonomía de las demás involucradas en el asunto.

#### 14. Colofón: La Carta de Derechos del Contribuyente del ILADT (2018)

En distintos pasajes de este ensayo hicimos referencia a la "Carta de Derechos del Contribuyente" del ILADT. Nos parece oportuno, como síntesis, y por la autoridad doctrinaria del referido instituto, enunciar los puntos del documento vinculados al objeto de nuestro trabajo. Se lee en el capítulo referido a los estándares derivados del "derecho a la tutela administrativa y jurisdiccional efectiva":

- 25) Derecho de acceso a la justicia, independiente e imparcial, a la obtención de un fallo y a la ejecución.
- 26) Derecho a ser parte en un proceso tributario basado en el principio de contradicción y la presunción de inocencia.
- 27) Derecho a los recursos contra actos y resoluciones tributarias, los cuales deberán sustanciarse en última instancia en vía jurisdiccional. En fase administrativa el recurso será previo al acceso a los tribunales y, si es preceptivo, no deberá suponer un obstáculo o dilación desproporcionada para tal acceso y regirse por principios procesales semejantes a la vía judicial.
- 28) Derecho a juez predeterminado, a la defensa y asistencia de letrado y a actuar asesorado por abogado.



- 29) Derecho a que los funcionarios o magistrados que conformen los órganos en lo contencioso tributario gocen de independencia y estén dotados del conocimiento de las materias técnicas, conexas y necesarias para la correcta aplicación del Derecho Tributario.
- 30) Derecho a la eliminación de la regla *solve et repete* (exigencia del pago previo del tributo) en los Ordenamientos jurídicos que aun la conserven, tanto para transitar las vías recursivas en sede administrativa como las de revisión jurisdiccional, así como también a que no se establezcan cautelas o garantías desproporcionadas al efecto.
- 31) Derecho a que no se otorguen a la Administración facultades para imponer al contribuyente sanciones propiamente dichas o sanciones anómalas (tanto impropias como atípicas) durante las actuaciones administrativas de fiscalización, verificación y determinación, o mientras estén en proceso las vías recursivas en sede administrativa o de revisión jurisdiccional, que impliquen una coacción para que el contribuyente pague los importes que la Administración pretende y no ejerza su derecho de defensa en virtud de las serias e irreversibles consecuencias negativas que tales sanciones le pueden significar.
- 32) Derecho a que se ejecuten las resoluciones administrativas o judiciales favorables al contribuyente. En el caso de resoluciones judiciales, debe ser el órgano judicial el encargado de controlar que el acto de ejecución se adecúa a los términos de la sentencia.
- 33) Derecho a que los tribunales resuelvan sobre las pretensiones que ante ellos formulen los contribuyentes, aunque quepa una resolución de inadmisión. Las resoluciones habrán de ser motivadas, razonables, congruentes y fundadas en Derecho.
- 34) Derecho a que la ejecución de las resoluciones firmes de los actos de determinación se sustancie en vía judicial y a que, mientras estén en trámite los procesos de revisión jurisdiccional sobre la existencia o no de las deudas determinadas, se suspenda la ejecución hasta que exista cosa juzgada en los procesos de revisión.
- 35) Derecho a la tutela cautelar en vía judicial, como medida para neutralizar la ejecutoriedad del acto de determinación, evitar daños de difícil o imposible reparación y no tornar ilusoria la posibilidad del cobro del tributo una vez agotados los recursos administrativos y jurisdiccionales del contribuyente y devenida

- firme la deuda tributaria. Este derecho excluye el *solve et repete* e incluye el derecho a la adopción de medidas cautelares a favor del contribuyente, sobre la base de la existencia del *fumus bonis iuris* (aparición de buen derecho) y del *periculum in mora* (riesgo de frustración del Derecho).
- 36) Derecho a que las medidas cautelares que la Justicia adopte a solicitud de la Administración resulten proporcionadas y tengan una duración temporalmente limitada, así como a interponer frente a los recursos que, en su caso, puedan determinar la suspensión de la aplicabilidad de tales medidas.
  - 37) Derecho a que el *periculum in mora*, en el caso de las medidas cautelares solicitadas por la Administración, no se aprecie en base al monto de la deuda tributaria pretendida o al mero temor o sospecha de la posible insolvencia del contribuyente, sino en base a la prueba de hechos ciertos, concretos y objetivos de los cuales fluya el propósito de eludir la responsabilidad.
  - 38) Derecho a un proceso público, sin dilaciones indebidas y a la resolución en un plazo razonable.
  - 39) Derecho a una segunda instancia y a la revisión y apelación de las resoluciones iniciales.
  - 40) Derecho a conocer el estado de tramitación del procedimiento o procedimientos de los que sea parte o tenga un interés legítimo, con acceso al expediente y a los documentos que lo integran.
  - 41) Derecho a conocer la identidad de las autoridades fiscales bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos en los que tengan condición de interesados.
  - 42) Derecho a obtener certificaciones y copias de todos los documentos presentados, incluidas las declaraciones.
  - 43) Derecho a ser informado al inicio del procedimiento del alcance y objeto de las actuaciones, de la interrupción de la prescripción y de la recurribilidad de los distintos actos, incluyendo recursos procedentes, plazos y órganos ante los que deben ser interpuestos. También se informará al contribuyente sobre sus derechos y garantías. Se tendrá por informado al contribuyente sobre sus derechos, cuando se le entregue la carta de los derechos del contribuyente, y así, se asiente en la actuación que corresponda.
  - 44) Derecho a no aportar documentos ya presentados o que se encuentren en poder de la Administración, sin menoscabo del deber de señalamiento que corresponda al obligado tributario.

- 45) Derecho a la audiencia, entendido como el derecho a ser oído en el trámite administrativo con carácter previo a la emisión de la liquidación o acto de determinación, y, en su caso, a una fase específica del procedimiento para presentar alegaciones, antecedentes y prueba dentro de los plazos previstos en la ley y a que tales alegaciones, antecedentes y pruebas sean incorporados al procedimiento de que se trate.
- 46) Derecho a la prueba, aportando los diversos medios de prueba, sobre la base del principio de facilidad probatoria. Este derecho incluirá la posibilidad de aportar pruebas para desvirtuar las presunciones legales relativas (*iuris tantum*), demostrando la realidad del caso concreto o simplemente que las presunciones resultan inadecuadas al mismo y el derecho a la motivación de las decisiones de inadmisión.
- 47) Derecho a la interdicción de la indefensión, que requiere garantizar el derecho de defensa y a ser oído en todos los supuestos en que la Administración se proponga adoptar un acto capaz de producir efectos relevantes en la esfera jurídica del destinatario.
- 48) Derecho a que las notificaciones se practiquen, con carácter general y de modo preferente, al interesado y en su domicilio. Las notificaciones a personas distintas sólo serán válidas si existen evidencias de que el interesado podrá conocer la notificación. La notificación edictal sólo será válida cuando no se pueda practicar la notificación en el domicilio.
- 49) Derecho a señalar como domicilio para recibir notificaciones el ubicado en cualquier parte del territorio nacional, a salvo las facultades de la Administración para comprobar la veracidad de dicho domicilio.
- 50) Derecho a que la notificación por medios electrónicos se circunscriba a sujetos tributarios respecto a los cuales, por su perfil o segmentación, exista evidencia de un acceso ordinario a la informática o conocimientos tecnológicos mínimos.
- 51) Derecho a cuestionar las valoraciones efectuadas por la Administración, incluso proponiendo pruebas periciales de un valor alternativo.
- 52) Derecho a no autoincriminarse, a no aportar coactivamente pruebas que le incriminen y a no soportar pruebas coactivas.
- 53) Derecho al secreto profesional como condición ineludible del derecho de defensa.

- 54) Derecho a la compensación de las deudas tributarias líquidas y exigibles con créditos de la Administración reconocidos.
- 55) Derecho a cuestionar la prelación de bienes objeto de embargo ejecutivo o cautelar.
- 56) Derecho de los sujetos pasivos responsables a la notificación de la derivación de responsabilidad, a disponer de un plazo voluntario de ingreso y a impugnar los actos propios de su procedimiento de determinación y de recaudación.  
En el caso del responsable subsidiario, derecho al beneficio de excusión o de que se agoten todas las posibilidades de hacer efectiva la deuda en el obligado principal.
- 57) Derecho de los administradores y otros representantes de los contribuyentes a que sólo puedan ser declarados responsables de las obligaciones tributarias de tales contribuyentes si han actuado con dolo o culpa.
- 58) Derecho a plazos razonables y a una interpretación antiformalista de los requisitos procedimentales. En concreto, se rechazará el formalismo en la prueba de ingresos y gastos cuando ello pueda suponer tributar atendiendo a una capacidad económica ficticia.
- 59) Derecho a que las resoluciones de recursos no empeoren la situación objetiva del contribuyente (exclusión de la *reformatio in peius*) y a que la retroacción de actuaciones para convalidar actos anulables respete las situaciones consolidadas y no pueda operar si las facultades de la Administración han prescrito.
- 60) Derecho a controlar las actuaciones de la Administración en ejecución de la resolución de un recurso administrativo, que anule un acto de determinación por razones de forma o que estime parcialmente un recurso por razones de fondo. Se deben limitar las facultades de la Administración para reiterar actos de determinación tributaria.
- 61) *Derecho al reconocimiento en un plazo razonable, de los beneficios fiscales aplicables, así como de toda situación jurídica individual en la que tenga interés el contribuyente.*