

ALBERTO TARSITANO*

EL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

ORIGEN, NATURALEZA Y CARACTERISTICAS DEL CONTENCIOSO TRIBUTARIO EN SEDE ADMINISTRATIVA

1era. Parte

El autor expone los rasgos distintivos del Tribunal Fiscal de la Nación, sus orígenes, los objetivos históricos y el resultado obtenido a través de la experiencia recogida en el tiempo que transcurriera desde su creación. El móvil del presente trabajo ha sido rendir un homenaje a la Institución en adhesión al año del 25 aniversario.

1. PRELIMINAR

El Tribunal Fiscal de la Nación acaba de cumplir sus bodas de plata. Con el correr del tiempo las instituciones se afianzan, ganan prestigio y se solidifican cuando transitan vitalmente los arduos senderos que conducen a alcanzar los objetivos teleológicos que justificaron su nacimiento o terminan, de lo contrario, sucumbiendo al influjo de los distintos azares que la propia imaginación no es capaz de superar. Son frutos de la necesidad, pero su presencia y continuidad sólo está asegurada cuando demuestran a la conciencia colectiva que asumen con eficacia la satisfacción de tales necesidades.

* Antecedentes del autor: ver T. IV, pág 233

Y nuestro Tribunal 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 éstos con el Fisco y aseguró una actividad administrativa más acorde al principio de legalidad. Contribuyó así a afianzar el estado de derecho, generando mayor confianza en un sistema tributario muchas veces distorsionado en su aplicación.

Parafraseando a Berliri¹ podemos afir-

¹ Berliri, Antonio - "Principios de derecho tributario" - Vol. III - pág. 443

mar que si durante un cuarto de siglo, en lugar de atrofiarse y desaparecer se ha multiplicado y extendido cada vez más, ello parece autorizar la conclusión de que cumple una función insuprimible, o, por lo menos, bastante útil.

De ahí que algunos de los pruritos en orden a su validez constitucional caigan irremediadamente ante la fuerza que transmite el efectivo resguardo de los derechos del contribuyente, mucho más real y convincente que la expresión de principios o garantías que devendrían abstractas sin el órgano que los tutela, porque como bien sostiene Garrido Falla, para que un sistema de derecho público sea completo y suficiente es necesario que junto a la garantía de los derechos se establezca también la garantía de la acción como medio de hacer valer tales derechos.²

Nadie se animaría a discutir un tribunal con autoridad científica, independencia y eficacia, depositario, en suma, de la confianza general edificada sobre una orientadora y avanzada jurisprudencia.

Y esto vale cuando se debe juzgar la trayectoria del Tribunal Fiscal de la Nación, aun por encima de circunstancias declinaciones en el nivel de su operatividad que resultan nimias si se las compara con los frutos de su actividad.

Este trabajo pretende exponer los rasgos distintivos del contencioso tributario en sede administrativa, sus orígenes, los objetivos históricos y el resultado obtenido a través de la experiencia recogida en el cuarto de siglo que transcurriera desde su creación.

2. INTRODUCCION

El devenir histórico demuestra cómo el poder del imperio del Estado para im-

ner contribuciones fue siendo limitado en resguardo del derecho de propiedad hasta transformar en auténticamente "jurídica" —principio de legalidad mediante— aquella primitiva relación de poder, lo que significó poner a los sujetos en un pie de igualdad, frente a recíprocos derechos y obligaciones. De la misma manera, esta igualdad requería ser llevada a los procedimientos destinados a resolver las controversias surgidas en la aplicación de las leyes impositivas.

En nuestro país, particularmente luego de la transformación del sistema tributario que se opera en la sanción del impuesto a los réditos, la instancia de la determinación tributaria no satisfacía las exigencias del debido proceso adjetivo. La administración fiscal, por excesivo celo o por desconocimiento, olvida a menudo que su función consiste en recaudar sólo lo que la ley exige y normalmente inclina a su favor la solución de las cuestiones controvertidas. Debe reconocerse aquí que tales conflictos son mayoritariamente la expresión de la ardua problemática que plantean los impuestos, para dejar de lado las hipótesis marginales de arbitrariedad o simple "apetito fiscal", según la expresión con que algunos planteos, tan simples como interesados, utilizan para descalificar los procedimientos aplicados por la administración.

Por encima de la buena o mala voluntad de los hombres, y de las naturales resistencias que la burocracia engendra, el adecuado resguardo de los derechos hacía necesario un contralor jurisdiccional en el que la suerte de los recursos no quedara librada a la voluntad de quien en realidad los había originado.

En la medida que la experiencia indicaba que las normas y los principios imperantes en los procedimientos ordinarios —previstos para dirimir conflictos entre los particulares— no se adecuaba a las exi-

² Garrido Falla, Fernando - "Tratado de derecho administrativo" - T. III - Madrid 1960 - pág. 7

gencias que planteaba la naturaleza de la contienda tributaria, la doctrina generalizada creyó superar estas dificultades mediante la creación de tribunales especializados e independientes.

La idea de no juzgar sobre las rígidas formas de un procedimiento que dejaba a cargo de las partes buena parte del resultado del pleito, la agilidad del trámite, la idoneidad del órgano, la eliminación de privilegios, etc., constituían conquistas que subyugaban a quienes con autenticidad propiciaban el ejercicio de una administración más acorde al principio de legalidad y una mayor seguridad en la tutela de los derechos subjetivos.

Este movimiento renovador, nacido en Europa, adquirió nuevos bríos en los países latinoamericanos, los que alentados por las experiencias recogidas por los tribunales fiscales de Alemania, Norteamérica y México, fueron organizando el contencioso tributario atendiendo a las propias características de sus derechos positivos.

Pese a la existencia de una premisa común, como es la atribución exclusiva al poder judicial de la función jurisdiccional, los criterios seguidos en nuestro continente no fueron homogéneos. En atención a la ubicación del órgano dentro del tradicional esquema de separación de los poderes puede efectuarse la siguiente clasificación:³

a) Tribunales fiscales administrativos: se encuentran dentro del Poder Ejecutivo pero separados del ejercicio de la administración activa en forma tal que se asegure una total independencia respecto de ésta. Ej.: México, Argentina, Perú.

b) Tribunales judiciales: traducen un fiel apego al principio constitucional de separación de los poderes, situando al órgano dentro del Poder Judicial, con rasgos

³ Valdés Costa, Ramón - "El contencioso tributario (puede consultarse) en América Latina" - Bol. DGI 350 - Febrero/1983

procesales diferenciados. Ej.: Brasil, Paraguay y Venezuela.

c) Tribunales independientes: son tribunales de creación constitucional, separados de los independientes de los poderes ejecutivo y judicial, con competencia amplia en materia contencioso administrativa que incluye la tributaria (Colombia y Uruguay) o con específica sobre esta última (Ecuador).

3. ORIGEN Y ANTECEDENTES

El 6 de noviembre de 1959, con la firma de Arturo Frondizi, Alvaro Alsogaray y Guillermo Walter Klein, el Poder Ejecutivo remitía al Congreso, para que éste lo tratara en sesiones extraordinarias, un proyecto de ley "sobre la organización de un Tribunal Fiscal en la Dirección General Impositiva". Debe atribuirse a un desliz de redacción esta errónea ubicación estructural, toda vez que la instalación de un Tribunal independiente de la administración activa fue, precisamente, la razón fundamental que dio vida al proyecto.

El "apuro" por tratar el tema en sesiones extraordinarias —sobre cuya necesidad algún diputado no encontraba motivo alguno—⁴ era coherente con la filosofía política impresa por el Gobierno a fin de generar las máximas condiciones de seguridad y certeza para fomentar la inversión de capital nacional y extranjero indispensable para el desarrollo económico.

El proyecto de ley fue obra de una "Comisión Asesora" del Poder Ejecutivo integrada por los doctores Juan C. Sorondo, Jorge G. Tejerina, Carlos M. Giuliani Fonrouge y Juan E. Bello, prestigiosos tributaristas que obtuvieron el público reconocimiento por su sabiduría y desinterés⁵. La comisión produjo dos proyectos. El de la

⁴ Véase debate parlamentario, opinión del Diputado Casas.

⁵ Así se consigna en el mensaje de elevación, el agradecimiento a la labor de los juristas.

mayoría, finalmente adoptado por el Poder Ejecutivo, que fue preparado por los primeros tres de los autores nombrados, y uno en disidencia, elaborado por el doctor Bello.

El mensaje de elevación expresaba que la instalación del Tribunal atendía al doble objetivo de asegurar de la mejor manera posible la defensa del contribuyente y de aliviar a la Dirección de las tareas de juzgador administrativo, de forma tal que concentre la totalidad de sus esfuerzos en mejorar la recaudación. Estos objetivos podrían desagregarse en muchos más pero en definitiva confluyen en uno que expresa la síntesis de todos y que traduce la principal aspiración que se pensó alcanzar con su creación: el afianzamiento del estado de derecho.

Efectivamente, el contencioso tributario en sede administrativa representó un notable avance en la búsqueda de la legitimidad de los procedimientos fiscales. Sólo fue posible cuando la "cultura" jurídica del país evolucionó hasta adquirir conciencia de su importancia y necesidad. Los estudios tributarios en la Argentina de 1959 habían alcanzado ya la suficiente madurez como para "generar" el Tribunal, impulsados por la jerarquía científica lograda con el trabajo de dos doctrinarios excepcionales: el ya nombrado Carlos M. Giuliani Fonrouge y Dino Jarach, a cuya sombra —o mejor dicho bajo cuya luz— se formaron varias generaciones de tributaristas.

Un importante movimiento doctrinario, de expresión multifacética, profundizaba el análisis de la problemática impositiva. Nació por aquellos tiempos la "cátedra especial" en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires y se creaba la primera asociación de estudios específicos; los representantes argentinos eran escuchados con atención en las reuniones internacionales, y sus propuestas, recibidas con entusiasmo.

Las Segundas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, reunidas en México en el año 1958, abordan el tema del "proceso contencioso tributario" y re-

comiendan: "Los tribunales de lo contencioso tributario deben gozar de independencia con respecto al Poder Ejecutivo. De no estar ubicados dentro del Poder Judicial, esa independencia debe ser la misma que se asegura a los órganos de este poder".

Este principio había sido anticipado en las Primeras Jornadas realizadas en 1956 en la ciudad de Montevideo y en la Primera Conferencia Interamericana de Abogados celebrada en Buenos Aires en 1957.

Existía, en síntesis, el clima propicio para la institución del Tribunal Fiscal. Sin embargo, no resultaba éste el primer intento a nivel nacional. Muy pocos conocen que aún antes del Tribunal Fiscal de la Federación de México (1936), existió en nuestro país un valioso precedente. Principiaba la década de los años treinta, y como forma de hacer frente a la crisis económica reinante, la administración del General Uriburu, por decreto del Poder Ejecutivo provisional con acuerdo general de ministros de fecha 19 de enero de 1932, creaba junto a otros gravámenes, el impuesto a los réditos. Pero además del aspecto de fondo, aquel decreto contenía una norma de trascendencia en el aspecto procesal y, por cierto, novedosa. El artículo 26 disponía:

"El Tribunal Administrativo estará compuesto de tres miembros inamovibles, como los jueces, designados por el Poder Ejecutivo con acuerdo del Senado".

Sumamente ilustrativa resulta la lectura de los fundamentos de su creación que hoy resulta una curiosidad histórica, pero cuyo sentido es idéntico al de este otro que ahora estudiamos.

Se dijo en aquel entonces: "El Tribunal Administrativo comporta una reforma de trascendencia en nuestras prácticas tributarias. No es conveniente que en la aplicación de un tributo como el de los réditos, el Fisco siga siendo juez y parte en los conflictos que se suscitasen con los contribuyentes. Es cierto que en el caso de las multas que se les imponga, éstos tienen

por delante la vía de la justicia. Empero, en el impuesto sobre los réditos habrán de presentarse muchas otras cuestiones que no son cabalmente del resorte de aquélla y en las que el contribuyente no debiera quedar librado a la voluntad del Fisco. Nos referimos en especial a la disconformidad del contribuyente con la determinación que se hubiese hecho de su renta imponible, con las deducciones que se le aplica, con el impuesto que se le computa. De ahí la evidente utilidad de un tribunal especializado en estas cuestiones, formado de tres miembros con toda la independencia de juicio y todas las garantías de los jueces. Ante este Tribunal se podrá apelar de las decisiones de la Dirección del impuesto, a no ser que, en el caso de multas, se prefiriese seguir la vía judicial".

Hoy en día, transcurridos cincuenta y tres años, tales afirmaciones continúan teniendo actualidad. Y, por cierto, despertando reflexiones polémicas, por eso vale recordar este antecedente aun cuando nunca llegó a constituirse.

También en su Anteproyecto de Código Fiscal de 1942, Giuliani Fonrouge había señalado como principales anomalías del régimen vigente, la discrecionalidad de la autoridad fiscal, la ausencia de normas sobre medios de pruebas y diligencias procesales, la falta de garantía para el contribuyente y la carencia de recursos ante una autoridad administrativa superior.

Por su parte, la Provincia de Buenos Aires había creado en el año 1946 una Cámara Fiscal, luego convertida en Tribunal Fiscal, que se desempeñaba con singular éxito.

El miembro informante, diputado Ferreira, indicó que la Comisión de Presupuesto y Hacienda había tenido en consideración, primero, el anteproyecto que sirvió de base al proyecto del Poder Ejecutivo; segundo, el proyecto en disidencia del doc-

tor Bello; tercero, un proyecto anterior de los diputados Caggiano y Vinciguerra y cuarto el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires que creó el Tribunal Fiscal provincial.

Por su parte, la Comisión Asesora tuvo particularmente en cuenta, sobre todo al decidir la inclusión del tribunal en la esfera administrativa, y algunas características del procedimiento (vgr. agilidad, oralidad, trámites probatorios), el autorizado precedente que representaba la "tax court" de los Estados Unidos, que de acuerdo al "Internal Revenue Code de 1954", se consideraba como una agencia independiente en la rama ejecutiva del gobierno.⁶

La ley 15265, sobre creación, organización y competencia del Tribunal Fiscal de la Nación fue sancionada el 29/12/59, promulgada el 14 de enero de 1960, y publicada el 27 del mismo mes. Sesenta días más tarde, es decir, el 28 de abril, el Tribunal comenzaba a funcionar y el 12 de julio dictaba su primera sentencia.

4. TRIBUNALES ADMINISTRATIVOS c/TRIBUNALES JUDICIALES

La conveniencia de ejercitar el control jurisdiccional de la denominada administración activa mediante tribunales administrativos es un tema que sigue preocupando a la doctrina. A los argumentos sobre las ventajas de este tipo de control se le han opuesto las opiniones contrarias a su constitucionalidad, las que derivan de aquella otra tesis que niega el ejercicio de funciones jurisdiccionales por órganos administrativos.⁷

⁶ Giuliani Fonrouge, Carlos - "Creación del Tribunal Fiscal" - A.D.L.A. - T. XIX - pág. 239

Sorondo, Juan C. - "Algunas reflexiones en materia de contencioso tributario" - Imp. - T. XVII - pág. 129

⁷ Sobre la existencia de funciones jurisdiccionales realizadas por órganos de la Administración puede consultarse la opinión contraria de Figirini, Bartolomé, en su "Manual de Derecho Administrativo" - (T. II - pág. 1035),

Ello ha dado origen a que un grupo significativo de autores, enrolados en la corriente justicialista, sostengan la necesidad de reformar la Constitución Nacional para asignar validez a los tribunales administrativos porque de otra manera, razonan, se estarían alterando los preceptos contenidos en los artículos 29, 95, 96 y 100 de la Constitución Nacional.⁸

Como se puede ver, existe aquí una estricta vinculación entre jurisdicción y el órgano que la ejerce, de donde se concluye que sólo existiría función jurisdiccional cuando la misma se ejerce por órganos del poder judicial.

Pero ya el maestro Bielsa había destacado que el poder administrador posee funciones jurisdiccionales propias, sin que deba confundirse la función jurisdiccional, que es genérica, con función judicial en el sentido constitucional de división de poderes. En el mismo orden de ideas, Marienhoff, sostiene que debe distinguirse, entonces, entre función jurisdiccional del órgano "judicial" y función jurisdiccional del órgano "administrador"; así como el órgano judicial, cuya función primordial o esencial es la emisión de actos jurisdiccionales puede también emitir excepcionalmente actos administrativos, del mismo modo el órgano administrador, cuya misión esencial es la emisión de actos administrativos, excepcionalmente puede realizar actos jurisdiccionales. En dos palabras, la activi-

donde, empero, admite que "hay órganos que desarrollan la función jurisdiccional dentro del poder administrador, pero que no se identifican con la función administrativa, por ejemplo, el Tribunal Fiscal de la Nación". Asimismo, Gordillo, Agustín, en su "Tratado de Derecho Administrativo" - T. I. - Cap. VII - pág. 36/37. No obstante, este autor modificó posteriormente su opinión sugiriendo la conveniencia de crear tribunales administrativos autónomos en mérito a la positiva experiencia recogida con su instauración ("Problemas del control de la administración pública en América Latina" - Cuadernos Civitas - Madrid - 1981). Para una síntesis crítica de las distintas posturas, véase "Algunas consideraciones sobre los actos jurisdiccionales de la Administración" por Lino Enrique Palacio en el libro publicado con motivo de los 120 años de la Procuración del Tesoro

⁸ Bosch, Jorge T. - "Tribunales judiciales o tribunales administrativos para juzgar a la Administración Pública" - 1951 - pág. 96

dad "jurisdiccional" de la Administración, según la Corte Suprema de Justicia, se caracteriza porque en ella los funcionarios u órganos administrativos obran como jueces, todo ello sin perjuicio de la diferencia que existe entre la actividad jurisdiccional de los jueces y la actividad jurisdiccional de la Administración.⁹

La creación del Tribunal como órgano independiente, con la misión específica de resolver las pretensiones que una parte esgrime contra la otra, llevaron a superar la discusión sobre el contenido "jurisdiccional" de sus actos. De la misma manera, quienes lo concibieron tuvieron presente la objeción a su validez constitucional y decidieron despejarla a través de dos caracteres del procedimiento:

1) Sometimiento voluntario a su jurisdicción.

2, Revisión judicial de sus decisiones.

Lo primero, alejaba cualquier resque-
mor sobre la afectación de las garantías de los derechos de los contribuyentes consagradas por la Constitución, una de las cuales viene dada —como lo enseña Luqui— por la división de los poderes.

Lo segundo, no hacía sino receptar la jurisprudencia de la Corte Suprema, que había admitido la constitucionalidad de las leyes atributivas de funciones jurisdiccionales a órganos administrativos, siempre y cuando dejen expedito el recurso ante la justicia (conf. Doctrina de Fallos 171, 366; 201, 428; 207, 90 entre muchos otros).

Merece citarse lo sostenido por Tejerina cuando afirma que por el contrario, lo que difícilmente se compadecería con la atribución conferida al Poder Ejecutivo por la Constitución Nacional de recaudar las rentas (art. 86, inc. 13), sería la intervención de un tribunal judicial en el procedimiento mismo de determinación del crédito fiscal con anterioridad a la obtención del título ejecutivo para el cobro del impuesto.¹⁰

⁹ Marienhoff, Miguel - "Tratado de derecho administrativo" - T. I. - Ed. Abeledo Perrot - 1977 - pág. 87

¹⁰ Tejerina, Jorge G. - "Proyecto de creación de un Tribunal Fiscal Administrativo" - D.F. - T. IX - pág. 233

En similar orden de ideas, Dichiara ha integrado los artículos 67, incisos 17) y 28) y artículo 86, inciso 13), para concluir que si nuestra Carta Magna ha conferido al Poder Ejecutivo la atribución de hacer recaudar las rentas de la Nación, va implícito que se le han otorgado todos los poderes necesarios a ese objeto, entre los cuales está el de "decidir" en qué forma sus oficinas deben proceder de acuerdo con las leyes.¹¹

Hemos visto en qué forma se salvó el escollo constitucional. Sobre la "conveniencia" de escoger tribunales administrativos en lugar de judiciales, pasamos a enumerar las razones expuestas por el miembro informante de la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados, diputado Ferreira. Ellas son:

1) Naturaleza de los asuntos fiscales, conformados en función de fenómenos de carácter socioeconómico.

2) Los funcionarios llamados a decidir en estas cuestiones deben ser versados en materia tributaria y compenetrados de los métodos contables, normas comerciales, industriales, cambiarias, bursátiles, etc.

3) Elasticidad del procedimiento en concordancia con el dinamismo de la materia.

4) Necesidad de asegurar una instancia en la que el contribuyente pueda discutir el impuesto sin tener que abonarlo previamente, lo que no podría hacerse en sede judicial sin lesionar el principio de la ejecutoriedad de los actos administrativos.

5) Necesidad de instituir un recurso de amparo contra las arbitrariedades de la administración fiscal.

6) Contralor jurisdiccional de los actos de la Dirección General Impositiva.

¹¹ Dichiara, Sara - "Lo contencioso tributario" - Rev. de la Univ. de Bs. As. - Vol. VI - pág. 61 - año 1983

5. CARACTERES DEL CONTENCIOSO TRIBUTARIO EN SEDE ADMINISTRATIVA

5.1. FUNCION JURISDICCIONAL E INDEPENDENCIA

La función jurisdiccional se ejercita cuando se resuelve el conflicto que las partes plantean en la adecuación de hechos a las previsiones abstractas consagradas por la ley. De ahí que presuponga tanto la existencia de intereses contrapuestos como la independencia del órgano llamado a dirimir, imparcialidad que se expresa en la ausencia de toda subordinación jerárquica de éste con la Administración y que se plasma en la libertad de interpretación aplicada en la capacidad de juzgar.

Precisamente sobre la base de esta objetividad —y con el insoslayable concurso de la idoneidad— se edifica la confianza de los contribuyentes y se prestigia a la Administración, en tanto se reconoce dentro de su esfera a una autoridad con independencia funcional, que garantiza la legitimidad de los procedimientos. Al respecto, ha dicho Atchabahian en un impecable trabajo: "Por lo pronto, en este caso de la materia tributaria resulta de la mayor importancia que ente recaudador y ente jurisdiccional, al tener la común dependencia del Poder Ejecutivo, en el fondo sea un solo actor. Para contribuir a evitar distorsiones de ese tenor he ahí las postulaciones de la doctrina, en cuanto a las particularidades de que ha de estar munido el ente jurisdiccional para que, en puridad, administre realmente justicia, para que quienes acudan ante él tengan la inequívoca sensación de la objetividad con que ejerce la función, en estricta razón del derecho aplicable, cuya defensa cualquiera de los contendientes pueda invocar sin cortapisa alguna. Y ello con prescindencia de que una de las partes del proceso sea el Fisco".¹²

¹² Atchabahian, Adolfo - "Lo contencioso tributario en América". En "Ensayos sobre Administración Pública, política y derecho tributario" - Ed. Macchi - 1967 - pág. 450/51

Contienda e independencia del órgano resultan, pues, atributos de la función jurisdiccional; por eso, compartimos la opinión de Giuliani Fonrouge cuando afirma que "el verdadero proceso tributario, en el sentido de contienda entre partes, es decir, el contencioso tributario propiamente dicho, se inicia una vez efectuada la determinación y a raíz de ésta"¹³. O sea que nace al ponerse en marcha la acción del Tribunal y puede definirse como "el medio técnico jurídico con el cual sometemos la actividad de órganos independientes, ofreciendo así ocasión para eliminar del acto administrativo aquellos influjos que han podido actuar sobre el mismo perturbadamente, en virtud de la dependencia jurídica y política de los funcionarios administrativos"¹⁴.

De lo dicho se desprende que esta función no puede confundirse con el ejercicio reglado de la actividad administrativa comprometida en el procedimiento de determinación de oficio, que en cuanto "reglada", pasa a estar contenida por dos categorías de normas: las que provienen de la ley tributaria material y las que regulan la propia operatoria funcional en punto a la recaudación de los tributos.

En nuestro país, la independencia del Tribunal ha sido suficientemente resguardada al dotarlo de similares garantías a las que tienen los tribunales judiciales en lo referente a aquellas medidas tendientes a asegurar el cumplimiento de este objetivo, como ser estabilidad, formas de designación, causales de remoción, retribución, etc..

6. ESPECIALIDAD DEL ORGANISMO Y COMPOSICION

Nadie dudaría, ante la afirmación de que el fenómeno financiero —comprensivo del tributario— participa de una naturaleza compleja, multifacética, donde como sosteñía Benvenuto Grizzioti, se interrela-

cionan elementos políticos, económicos, jurídicos y técnicos. Esta heterogeneidad hace menester que su cabal comprensión requiera del intérprete una formación omnicompreensiva, toda vez que en la hipótesis conflictiva siempre estará subyacente una interrelación de aquellos aspectos cuya síntesis se expresa en la norma sustantiva.

La particularidad del fenómeno ha hecho que resulte imprescindible el estudio interdisciplinario que, dicho sea de paso, tampoco se agota en los profesionales del derecho y ciencias económicas. Sin embargo, a menudo estos últimos pretenden reivindicar con una exclusividad mutuamente excluyente la comprensión de la materia. En efecto, abogados y contadores rivalizan —y polemizan— tratando de monopolizar la idoneidad científica en lugar de arribar a una síntesis integradora de dos áreas complementarias.

El tema viene a cuento porque de tanto en tanto, algunos abogados suelen rasgarse las vestiduras, cuando se les menciona la presencia de profesionales de la otra área en el Tribunal.

El proyecto remitido por el Poder Ejecutivo preveía su composición mixta, conformado por un presidente y cinco vocales. El presidente y tres de éstos, debían ser abogados, los otros dos doctores en ciencias económicas. Empero, cuando se debatió el tema en la Cámara de Diputados, esta propuesta fue rechazada y, por 62 votos contra 33, se aprobó un despacho que proponía la integración con abogados exclusivamente. Vale la pena recordar el argumento utilizado por el diputado Rosenkrantz, que fue seguido por otros cuatro en el mismo sentido, para justificar la posición: "No puede haber la menor duda de que el conocimiento y la aplicación de la norma es una tarea reservada a los hombres de derecho y que el conocimiento del asunto es un problema de técnica que se adquiere, ya sea por contacto inmediato con la materia o por intermedio de peritos".

¹³ Giuliani Fonrouge, Carlos - "Derecho financiero" - Ed. Depalma - T. II - pág. 636

¹⁴ Merkl, Adolfo - "Teoría general del derecho administrativo" - T. I - Madrid - 1935 - pág. 200

Desde ya anticipamos nuestra discrepancia con este temperamento, cuya lógica sería irrefutable de no mediar la peculiar naturaleza de las normas tributarias, que en su complejidad, pueden exceder la formación jurídica tradicional.

Interpretar las normas es tarea que importa —como sostiene Jarach— interpretar los hechos que caen bajo su alcance. Y estos hechos se traducen en el mundo real en situaciones de contenido económico, en operaciones técnicamente complejas, en registros contables y en otros datos metajurídicos sobre cuyo funcionamiento tampoco “se puede negar” autoridad a los graduados en ciencias económicas.

Por tal motivo resulta saludable una “elaboración interdisciplinaria” de la decisión, lo que se asegura con un Tribunal colegiado de integración mixta. Se desprende de ello nuestra resistencia a que los pronunciamientos sean dictados “con exclusividad” por profesionales no abogados, como sucedió, en los períodos que más abajo detallamos, y por ende queda sentada nuestra opinión contraria al sistema de vocalías unipersonales que ampara dicha situación.

La Cámara de Senadores no admitió la modificación propuesta por Diputados. El senador Fleitas explicó la adopción del proyecto original y dijo: “...los doctores en ciencias económicas han sido incluidos en el proyecto respondiendo a una realidad existente en nuestro ambiente. La compleja materia tributaria exige un acopio de información y de conocimiento que hace al acervo cultural del juez, que en la actualidad no suministran nuestras facultades. Ello será, sin duda, motivo de ulteriores desenvolvimientos, pero entre tanto, la materia fiscal requiere el conjunto o el aporte de las formaciones del economista y del jurista”.

De esta manera quedó plasmada la

iniciativa del Poder Ejecutivo y, consecuentemente, aquel primitivo Tribunal se integró con los doctores Saturnino García Rams, Mario R. Micele, Alberto Azcona, L. Rodríguez Jáuregui y Adolfo H. Atchabashian, siendo su primer presidente el doctor Benjamín T. Bavio.

Este Tribunal adoptó para la decisión la forma “colegiada”, es decir que la sentencia era dictada por una sala, conformada por dos vocales y el propio presidente. Este designaba el vocal que debía proyectar la sentencia en forma impersonal, dejándose a salvo la eventual opinión de la minoría mediante el voto por separado. El Presidente también podía resolver que la causa fuera resuelta por el “Tribunal en Pleno”, en cuyo caso, los demás vocales se expedían sólo sobre las cuestiones de derecho sometidas al acuerdo. La decisión se tomaba por mayoría representada por el voto concordante de tres miembros.

Esta composición original fue variando con el tiempo, como también fue cambiante el procedimiento decisorio. A partir del año 1963, el decreto 6692 extiende la competencia del Tribunal a la materia aduanera y modifica su constitución elevando a siete el número de vocales. Agregó que todos los integrantes deberían ser ahora abogados, con excepción de aquellos que se venían desempeñando en el cargo. También modificó el funcionamiento, de forma tal que la sustanciación y resolución de cada causa se encontraba a cargo de un vocal designado por el presidente. Se produjo entonces, por vez primera, la unificación de las atribuciones de juez instructor y juez de sentencia. El pronunciamiento del vocal podía ser sometido por el presidente a consideración del Tribunal en Pleno al sólo efecto de fijar la interpretación de la ley aplicable y de provocar la unificación de la jurisprudencia. Adviértese, en este sentido, que no era menester la

existencia de pronunciamientos contradictorios.

Modificaciones introducidas a la ley 11683 hicieron que en el período 1968/1972 el Tribunal se integrara con un presidente y once vocales. El presidente y siete vocales debían ser abogados. Los restantes cuatro, doctores en ciencias económicas. El procedimiento se estructuraba sobre la base de un período de prueba a cargo de un vocal instructor, y el dictado de la sentencia a cargo de la sala que decidía en forma indistinta sobre cuestiones "impositivas y aduaneras". Más tarde, la ley 20046 determinó que el Tribunal estuviera constituido por 18 vocales, 12 abogados y 6 contadores públicos, suprimiendo así la exigencia de que los vocales no abogados fueran doctores en ciencias económicas. Mantiene el sistema colegiado e introduce las salas con competencia exclusiva en las causas aduaneras.

A partir del dictado de la ley 20626, en el año 1974, se volvió al sistema de las vocalías unipersonales. Se elevó a 16 el número de vocales, doce de los cuales ejercían competencia en materia impositiva (6 abogados y 6 contadores públicos) mientras que los restantes cuatro (todos abogados) la desempeñaban en cuestiones aduaneras.¹⁵

Finalmente, a partir de octubre del año 1978, el tribunal se conforma con 21 vocales agrupados en 7 salas, cuatro con competencia impositiva y tres con competencia aduanera. Las salas impositivas, a su vez, se integran con 2 vocales abogados y 1 contador. Siguiendo la tradición del tribunal colegiado, existe un período probatorio a cargo del vocal instructor quien, luego de producida la prueba, eleva los autos a la sala para que ésta dicte la sentencia.

Hemos expuesto, sucintamente, las sucesivas conformaciones que fue asumiendo el Tribunal desde su creación. Reiteramos nuestro juicio favorable a la integración "mixta" del organismo en materia

¹⁵ Freytes, Roberto O. - "Reforma de la ley de procedimiento tributario 11683 por las leyes 20024 y 20046" - D.F. - T. XII - pág. 721

impositiva, pero sostenemos a la vez que ello sólo tiene sentido en un tribunal colegiado, donde en la elaboración de la decisión participen profesionales de una y otra especialidad. De ahí nuestros reparos al régimen de las vocalías unipersonales, las que si bien contribuyen a agilizar el trámite, desnaturalizan aquella importante tarea interdisciplinaria.

Por último, este examen no sería completo si dejara de reconocer la idoneidad con que prestigiosos graduados en ciencias económicas desempeñaron y desempeñan la delicada misión de impartir justicia. Basta repasar los protocolos de sentencias para advertir que no se equivocaron quienes visionariamente proyectaron esta especie de "magistratura técnica" cuyos resultados aparecen irrefutables.

7. EL PRINCIPIO DEL "SOLVE ET REPE-TE"

El principio del "solve et repete" se funda en que la discusión de la deuda impositiva no puede privar al Fisco de la regular percepción de los recursos y, jurídicamente, deriva de la presunción de legitimidad y ejecutoriedad propia de los actos administrativos. Empero, su aplicación mereció severas críticas por las injusticias que podía traer aparejadas y, en algunos países, fue declarado inconstitucional (vgr. Italia y Uruguay).

La posibilidad de cuestionar la procedencia del gravamen sin previo pago, fue una de las principales razones que se esgrimieron como justificativo para la creación del Tribunal Fiscal y, sin lugar a dudas, la que ejercía mayor atractivo desde el punto de vista del interés particular.

Con anterioridad a la ley 15265, la determinación de oficio practicada por la Dirección "sobre base cierta", adquiría firmeza con la intimación de pago, quedando sólo la vía de la repetición para discutir su legitimidad. Si, en cambio la determinación se llevaba a cabo sobre "base presunta", estaba previsto un recurso de reconsi-

deración con efecto suspensivo, el que rara vez modificaba la decisión anterior.

De ahí que al derogarse el principio en el ámbito administrativo para las apelaciones ante un "tercero" especializado, la medida se evidenció como la eliminación de un privilegio y fortaleció la confianza en la justicia brindada por la administración.

Las Segundas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario habían aprobado una ponencia en este sentido, que decía: "Debe eliminarse como requisito de procedencia, tanto de 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 que exista riesgo de incumplimiento del crédito fiscal".

La eliminación del principio fue plasmada en el artículo 21 de la ley, que disponía: "la interposición del recurso suspenderá la intimación de pago respectiva salvo por la parte que el contribuyente consintiera expresamente en su escrito...".

Lo del consentimiento "expreso" generó alguna dificultad, porque éste también podía ser tácito, es decir, sobre aquella parte en que no se expresaran agravios en el recurso o simplemente no apelada. Hubiera bastado con suprimir la palabra "expresamente" pero la modificación fue más allá y prefirió dar vuelta el artículo. Ahora dice —es el 149— que "la interposición del recurso no suspenderá la intimación de pago respectiva que deberá cumplirse en la forma establecida por la ley salvo por la otra parte apelada". Si, como decía Ortega y Gasset, la claridad es cortesía intelectual, esta norma es otro ejemplo de los "malos modales" a que nos tienen acostumbrados los que hacen las leyes impositivas.

Finalmente, nos referiremos a una cuestión que aún hoy genera alguna con-

fusión, no obstante haber sido debidamente aclarada en el debate parlamentario. El principio del "solve et repete" también se atenúa en la hipótesis de que el Tribunal resuelva a favor de la Dirección, porque la apelación ante la Cámara se sustancia sin que sea "requisito procesal" haber abonado el gravamen confirmado. Recalcamos que lo que está eliminado es el pago como "recaudo procesal" para la procedencia de la acción, pero debe quedar en claro que al no tener ésta efectos suspensivos sobre la obligación autoriza a la Dirección a ejecutar su crédito que ahora ha devenido exigible.

En nuestro país, el "solve et repete" fue establecido por vía pretoriana y luego se incorporó a la legislación, manteniéndose vigente en lo que respecta al contencioso judicial. Debería recorrerse ahora el camino inverso, es decir que mediante interpretación jurisprudencial se llegue a declarar la ilegalidad de la norma que lo instituye. Mientras tanto, la circunstancia de que no se aplique en el contencioso administrativo continuará siendo uno de los más convincentes argumentos que justifiquen la vigencia del Tribunal.

8. PLENA JURISDICCION

El alcance del control jurisdiccional sobre el acto administrativo varía según fuere la extensión de las facultades conferidas al órgano revisor. Cuando aquella potestad se limita a evaluar la correcta aplicación de la ley tributaria, estamos en presencia de un contencioso de jurisdicción restringida o si se prefiere, incompleta, en la medida que escapan a la fiscalización las cuestiones de hecho. Como consecuencia de esta restricción jurisdiccional, el pronunciamiento del órgano se circunscribe a expresar un juicio sobre la forma en que el acto desarrolló la cuestión de derecho, pudiendo, por tanto, sólo anularlo o confir-

marlo pero no modificarlo o sustituirlo. El Tribunal Mexicano constituye un ejemplo de este tipo de jurisdicción.

Por el contrario, cuando el examen también abarca el conocimiento y valoración de los hechos que le otorgan sustento, nos encontramos en presencia de un contencioso de "plena jurisdicción", tal como el que se desarrolla ante nuestro Tribunal. Corolario de ello resulta la profundización de su capacidad revisora, evidenciada en la amplitud del pronunciamiento, que puede extenderse a la liquidación del tributo y accesorios o a fijar el importe de la multa"(art. 169 de la L. 11.683).

Ahora bien, en la medida en que las cuestiones de hecho sean debatidas en la etapa previa, aun cuando ésta se evidencia como el ejercicio de facultades regladas de la administración más que jurisdiccionales "strictu sensu", la circunscripción de la "litis" a los hechos invocados en sede y la correlativa limitación en materia de prueba será una característica del contencioso que se desenvuelve en sede judicial.

Pero esta restricción no tiene sentido cuando aquél se desarrolla ante un tribunal enmarcado en la órbita de la administración. Coherentemente con esta posición, la ley de procedimientos tributarios en forma acertada, autoriza a producir todo tipo de prueba. Este temperamento debe ser mantenido desde que sólo así se puede asegurar un debate amplio de la cuestión que supere cualquier pretendida parcialidad del Fisco en la instancia anterior, o bien que la falta de preparación del contribuyente en dicha etapa se traduzca en una lesión al interés que el Tribunal debe tutelar. Por tal motivo, para decirlo con palabras de Francisco Martínez: "...No existe en rigor verdadera jurisdicción administrativa de fondo si el órgano no está investido al mismo tiempo de la potestad de formular un juicio sobre la existencia de una norma abstracta de ley, o sea, sobre la cuestión de derecho abarcada en la premisa mayor, de la de formular un juicio sobre la existencia del hecho jurídico en presencia del cual la

norma abstracta deviene voluntad concreta, es decir, sobre la cuestión de hecho que constituya la premisa menor. A falta de esta última posibilidad, un tribunal de lo contencioso administrativo, por estar desprovisto del 'iudicium decissorium', vale decir de la potestad de suplantar el acto impugnado, debe limitar su pronunciamiento a la desestimación del recurso si no existe falsa o errónea aplicación de la ley a la declaración de la nulidad del acto en caso contrario. No cabe, pues, una decisión que confirme el acto ni nada que lo reforme porque la cuestión de hecho no cae bajo su control".¹⁶

Adviértase que, en concordancia con lo que venimos diciendo, el artículo 83 de la ley 11683 dispone que en la demanda contenciosa judicial —repetición— el actor "no podrá fundar sus pretensiones en hechos no alegados en la instancia administrativa". Por su parte, los artículos 86 y 174 prevén el denominado "recurso de revisión y apelación limitada", que, como su nombre lo indica, resuelve el fondo del asunto "teniendo por válidas las conclusiones del tribunal sobre los hechos probados", salvo que medie violación manifiesta de las formas legales en el procedimiento, en cuyo caso puede declarar la nulidad de lo actuado o bien abrir a prueba en la instancia.

Todo lo expuesto refuerza nuestra convicción de que la plena jurisdicción, entendida como el control de la decisión administrativa en punto a los hechos y el derecho que le sirve de sustento, es otra de las razones que justifican la inserción del contencioso tributario en sede de la administración.

9. ESTABLECIMIENTO DE LA VERDAD MATERIAL Y LA CARGA DE LA PRUEBA

En estrecha correspondencia con lo que acabamos de ver en el punto precedente, se encuentra el precepto contenido

¹⁶ Martínez, Francisco - "Lo contencioso tributario" - D.F. - T. 19 - pág. 633

en el artículo 146 de la ley 11683, que ordena impulsar de oficio el procedimiento, poniendo a disposición del Tribunal los medios necesarios a fin de "establecer la verdad material de los hechos" y "resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes".

Indagar la realidad de los hechos, significa que el interés comprometido en el litigio se encuentra por encima de la ineficacia o diligencia de las partes, de donde se sigue que dicha potestad ha sido acordada a fin de no desvirtuar el mandato legal que otorga contenido a esta obligación de derecho público. Los artículos 156 y 159 del texto legal citado corroboran este aserto.

Lejos de constituir meras declaraciones de principios, es práctica constante del Tribunal Fiscal hacer aplicación de estas normas supliendo o enderezando el accionar de las partes, mediante el dictado de las medidas que considere pertinentes a efectos de aclarar hechos confusos, defectuosamente alegados u omitidos.

Por su parte, la ley procesal otorga a los litigantes amplios derechos para alegar y producir pruebas. Dicho régimen, que se estructura sobre la base de la libertad de aquéllos para convenir su producción —en tanto las mismas hayan sido admitidas por el auto de apertura a prueba (art. 156)— no impone restricción alguna. La normativa del reglamento de procedimiento del Tribunal resulta, a pesar de su generosidad, por dicho motivo, meramente enunciativa.

En efecto, este ordenamiento regula de manera minuciosa y exhaustiva cuatro medios probatorios: la prueba testimonial (arts. 32/37), pericial (arts. 38/43), informativa (art. 31) y documental (art. 30). Cabe a las partes, además, la facultad de acudir a los diversos medios de prueba previstos por el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y el Código Procesal en Materia Penal (de aplicación supletoria confor-

me lo autoriza el art. 179 de la L. 11683).

En el proceso tributario, destaca Freytes: "debe prevalecer la voluntad de la ley sobre la voluntad de las partes y por eso el juez del proceso 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 significación que le atribuyen el Fisco o el contribuyente".¹⁷

• Pero ello no implica, como bien lo ha señalado Martínez¹⁸, apartarse de la regla que impone al juzgador sentenciar en los límites de la demanda, sino la vigencia del "principio inquisitivo", propio de los procesos administrativos, en detrimento del "principio dispositivo" que caracteriza al proceso judicial.

Quiere decir que por amplias que sean las facultades del juez en punto a la prueba, ello no releva a la parte del deber 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, cuanto menos, intentar hacerlo. Cumplida esta carga inicial por quien pone en marcha el procedimiento, entonces sí despliega todo su rigor el contenido "oficioso" del proceso fiscal.

En el mismo orden de ideas, el propio Tribunal, a través del voto del doctor Goicoa en la causa C-124 del 9/5/69, precisó los alcances de la norma en cuestión, sosteniendo: "Que no tiene otro significado que el de un reconocimiento de atribuciones amplias al órgano jurisdiccional, que le han sido otorgadas para la investigación de la verdad aun con prescindencia de lo alegado. Pero no implica de ningún modo, una autorización para que las partes puedan alterar los términos originarios de la "litis"

¹⁷ Freytes, Roberto O. - "Facultades y deberes del juez en el proceso tributario frente al reconocimiento de hechos por las partes" - D.F. - T. XVIII - pág. 1

¹⁸ Martínez, Francisco - Ob. cit. en nota 16

y obtener pese a ello, una decisión que se dicte con total prescindencia de la "causa paetendi" que dió lugar al recurso...Debe concluirse, por el contrario, que mantienen vigencia plena, en aquello que no ha sido materia de derogación expresa, los principios procesales universalmente aceptados por la doctrina jurídica, entre ellos el que la sentencia deberá recaer sobre el objetivo reclamado en la demanda, porque el juzgador debe pronunciarse sobre todo lo que se le pide por las partes y nada más que sobre lo que se le pide..."

Debemos admitir, sin embargo, que muchas veces pueden aparecer zonas grises entre la facultad inquisitiva y los límites que a ésta le impone la relación procesal trabada sobre las pretensiones de las partes. Podemos interrogarnos acerca de si aquel arraigado axioma de que el "interés" de la parte es "la medida" de la acción aparece derogado por la norma que venimos analizando. Supongamos que se discutiera la gravabilidad de un documento por el impuesto de sellos, y que la Dirección hubiera emitido un acto gravándolo a una tasa especial, superior a la general que el contribuyente consideró aplicable. Al apelarse el decisorio administrativo, ¿podría el Tribunal llegar a declararlo exento?. Creemos que sí. Adviértase que aquí está en juego el principio de legalidad tributaria y la recta interpretación de las normas, lo que significa que su aplicación no puede quedar diferida al criterio erróneo de las partes. Obviamente que por tratarse de una instancia revisora de "un acto", el pronunciamiento culminaría con su revocación y dejaría expedita al contribuyente la repetición de lo abonado.

Precisamente, la existencia de las dificultades estriba en que la "medida" de la pretensión de la parte actora viene dada por la aspiración a que se revoque el acto determinativo. Si éste no se ajusta a derecho, debe ser dejado sin efecto porque lo que el órgano examina es la legitimidad del

gravamen aplicado. Este caso no debe confundirse con aquel otro que se presenta cuando la parte "consiente" algún aspecto de la determinación, porque aquí sí, esta porción de la materia queda excluida del objeto litigioso, y ni siquiera puede ser considerada por el Tribunal en tanto no fue sometida a su competencia.

Pensemos ahora que el Tribunal considere que el Fisco se equivocó, toda vez que a su juicio resulta de aplicación una tasa superior. En este caso la solución cambia. dado que el procedimiento se pone en marcha por el contribuyente y, siendo ello así, el principio procesal de "la reformatio in peus" impediría que éste quedara en posición aún más desfavorable como fruto de su acción. En este caso, el Tribunal debiera limitarse a rechazar el recurso, pudiendo luego la administración recurrir a la vía prevista por la ley de procedimientos administrativos para demandar la nulidad de su propio acto.

Para terminar, cabe hacer mención de que el tema de la prueba en el proceso tributario fue abordado en las Cuartas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en nuestra ciudad en el año 1964. Allí se aprobó la siguiente recomendación: "Siendo 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.

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".¹⁹

¹⁹ De Juano, Manuel - "El deber del juez en la suplencia de las medidas probatorias omitidas por las partes durante la secuela del proceso tributario" - Jornadas cit.

Godoy, Norberto - "Carácter dispositivo o inquisitivo y la carga de la prueba en el proceso tributario" - Jornadas cit.
Molina, Horacio J. - "Consideraciones acerca del proceso tributario" - Jornadas cit.

EL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

ORIGEN, NATURALEZA Y CARACTERISTICAS DEL CONTENCIOSO TRIBUTARIO EN SEDE ADMINISTRATIVA

2da. Parte

10. LA CELERIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS

Es verdad de Perogrullo que la justicia lenta es menos justicia. Y es que las ventajas de la celeridad del procedimiento no necesitan demostración. Para el Fisco, por cuanto no puede prolongar "sine die" la percepción del crédito; para el contribuyente, porque le resulta incómoda la potencialidad de una deuda indefinida. Pero por encima de la conveniencia de unos y otros (y debe reconocerse que también hay quien se favorece, moratorias por medio, en llevar las cosas a la larga) la eficacia del sistema presupone su agilidad. Esta exigencia no deriva, por lo demás, sólo de un principio general de la filosofía del derecho en orden a una más equitativa distribución de los repartos, sino de concretas disposiciones legislativas, precisamente aquéllas que imponen términos perentorios para cada uno de los actos procesales, incluido el dictado de sentencias.

En efecto, las referencias a la agilidad, celeridad y dinamismo en el trámite consti-

tuían uno de los principales argumentos de quienes sostenían la necesidad de crear el Tribunal administrativo. Lo demuestran estas palabras: "La justicia rápida la obtendremos con una organización ágil y dinámica, es decir, en constante movimiento; ello fluirá en términos cortos; plazos breves de notificaciones; audiencias de carácter verbal y actuado; obligatoriedad de los fallos dentro de plazos adecuados, pero breves, acción acelerada de todo el Tribunal; jueces, funcionarios, Fisco y su representación y contribuyentes".²⁰

Al puño debemos detenernos para señalar que el más sensible problema que tuvo y que actualmente enfrenta el Tribunal, es el atraso en la resolución de las causas, en particular en aquellas salas que sufren los efectos de largos períodos de desintegración.

Por tal motivo, las palabras transcritas adquieren un tono revelador cuando se intenta buscar las razones que llevaron a declinar tal aspiración.

²⁰ De la exposición del Miembro Informante

* Antecedentes del autor: ver T. IV, pág. 233

En primer término debe señalarse que "la oralidad", incontestable desde el purismo procesal y que tan buenos frutos dio en los precedentes sajones, no tuvo el éxito esperado. Porque la oralidad sirve, como inmediatez del juzgador con los hechos, si el proceso es breve, fundamentalmente, si no pasa mucho tiempo entre la celebración de los actos orales y el dictado de la sentencia.

La ley 20024 modificó el procedimiento originario transformándolo en escrito. La oralidad quedaba limitada a la "vista de la causa" ante la comprobación práctica de que "la fijación de otras audiencias, salvo cuando resulta necesario, pospone la celebración de los actos procesales" (conf. Mensaje de elevación).

Con algunas leves modificaciones que no alteran su sustancia, este temperamento se mantiene. La facultad de llamar a audiencia durante el término de prueba cuando "así se estime necesario" y la "audiencia para la vista de la causa" son actos facultativos cuya procedencia se deja en manos del Tribunal. De hecho, rara vez estos recursos son utilizados por los vocales debido al exceso de tareas que pesa sobre el organismo. Reiteramos, la "audiencia para la vista de la causa" tiene sentido si el Tribunal dictara sentencia en forma inmediata a su celebración, cuando la vivencia del acto contribuye a formar el juicio decisorio, cuando los vocales, con pleno conocimiento de la causa, indagan en ella para eliminar dudas o para ratificar su convicción. Pero si el pronunciamiento va a ser dictado uno, dos o quizás tres años más tarde, cuando de poco sirve la "ayuda memoria" que representa el escueto registro de la audiencia en un acta del expediente, la oralidad pierde sentido.

Hemos visto cómo el sistema primigenio consagrado por el legislador no tuvo el éxito esperado e, inclusive, en lugar de agilizar el trámite, lo entorpecía, dilatándolo en demasía por la gran cantidad de audiencias que se acumulaban ante el vocal instructor y la sala. Por tal motivo, el

procedimiento fue cambiado. Sin embargo, tampoco se mejoró con el cambio porque la raíz del problema no pasa a nuestro juicio por el tipo de procedimiento, sino por el número de causas cargadas a cada vocal o sala para su resolución. Ayer, al igual que hoy, el número de causas excede las posibilidades de brindar una "justicia expeditiva". Súmase a ello la circunstancia de que el Tribunal ha pasado por largos períodos sin que fueran cubiertas las vacantes dejadas por sus miembros.

Bien mirado, el elevado número de asuntos obedece a múltiples circunstancias, entre las que se cuentan:

a) La complejidad del sistema tributario, integrada por una congerie de leyes, decretos y resoluciones generales mal sistematizadas, cambiantes, oscuras y en las que prevalecen criterios técnico-tributarios que son fuente de permanentes conflictos.

b) La actividad de la propia administración tributaria, que en lugar de propender al cumplimiento voluntario de la obligación, mediante el desarrollo de los cursos de acción necesarios tendientes a lograr ese objetivo, con su correlato de minimizar la controversia, es decir, reducirla a las cuestiones trascendentes, adoptó metodologías y criterios interpretativos severamente cuestionados por los contribuyentes.

c) El nivel de conciencia alcanzado por los contribuyentes sobre la garantía que ofrece el contencioso tributario en sede administrativa —y al punto cabe destacar el mérito del Tribunal en tan estimulante signo—, hecho que produjo la incorporación masiva de un tipo de contribuyente que antes obedecía con cierto temor reverencial los criterios de la Dirección. Este núcleo está representado preferentemente por los "pequeños" contribuyentes (y utilizamos la expresión como contrapartida de la mediana y gran empresa) y por los contribuyentes del interior del país que en los últimos tiempos multiplicaron significativamente el número de recursos.

d) La extensión de la competencia originaria, no sólo por la incorporación de la materia aduanera —incluido el conocimiento de los nuevos actos estipulados más recientemente por el Código Aduanero—, sino por decisiones jurisprudenciales que consagraron la vigencia del sistema de tutela frente a cursos de acción que la Dirección había iniciado, desbordada por la perversidad financiera del sistema económico en la que nos hallamos sumidos (vgr. competencia del Tribunal en materia de actualización e intereses resarcitorios, tema sobre el cual versaron el 50% —aproximadamente— de las causas "impositivas" sorteadas entre 1978 y 1983).

e) El tipo de procedimiento que se desarrolla en su sede, puesto que probablemente no exista en ninguna parte otro lugar "más cómodo" para litigar que el Tribunal, ya que éste toma a su cargo el impulso procesal, notifica por cédula todos sus actos, suple las deficiencias procesales de las partes, indaga la verdad material, dicta medidas para mejor proveer, etc., todo lo cual se traduce en una gran carga adicional de trabajo si se lo compara con un tribunal ordinario.

Frente a la dificultad concreta que plantea el atraso en la resolución de las cuestiones, derivada de la gran cantidad de causas, se pueden ensayar dos tipos de soluciones:

a) Restringir la actividad del Tribunal: de tanto en tanto se vislumbra esta tesis como solución, propiciándose el cercenamiento de sus facultades instructorias, o bien, la limitación de su competencia o la vuelta al sistema de vocaldas unipersonales, etc. Esta posición, si bien se muestra atractiva por su sencillez, no convence por su contenido, en tanto disminuye las garantías que consagra este tipo de procedimiento y desvirtúa el sentido original de su creación.

b) Fortalecer la infraestructura del Tribunal: significa dotarlo de los recursos humanos y materiales acordes a la extensión y complejidad de la función que debe cumplir. Y esto no sólo pasa por la cobertura de los cargos vacantes a nivel vocales y su eventual aumento, sino también por toda la infraestructura humana y material, incluido el indispensable aporte tecnológico, que se encuentra sensiblemente retrasado respecto de la tarea encomendada. Este es a nuestro juicio el camino que se debe recorrer; de poco sirve que nos inspiremos en la Corte Fiscal del país más avanzado del mundo si después aquí el juez no tiene quién le pase a máquina las sentencias cuando se enferma su secretaria, o si para averiguar una jurisprudencia debe distraer gran parte de su tiempo recurriendo a la "tradición oral" de los memoriosos porque no existe un "fichero" actualizado (advíertase que decimos "fichero" sin recurrir a sofisticaciones tales como la "informática" tributaria).

11. LA GRATUIDAD DEL PROCEDIMIENTO

La gratuidad, característica propia de los procesos administrativos, fue otro de los rasgos que adoptó la ley 15265. Ello venía dado tanto por la ausencia de "tasa" de justicia como por la imposición de costas en el orden causado, a lo que podría sumarse la no obligatoriedad del patrocinio y el importante beneficio que representa el efecto suspensivo del recurso.

"La Justicia de bajo costo quedará exteriorizada con la atenuación de las costas de los juicios; cada parte abonará las suyas, quedando como único concepto neutro los honorarios de oficio, cuya designación no es necesaria ni obligatoria; los expedientes estarán exentos de sellados de actuación; pueden ser remitidos los intereses compensatorios y, por último, en una

buena cantidad de casos no será necesario el pago previo, lo cual significa no tener inmovilizada una masa de dinero en el tiempo de la 'litis''. Así era explicado el tema por el diputado informante.²⁰

En la paulatina asimilación al procedimiento judicial que ha venido observando el Tribunal, aquel rasgo ha desaparecido.

Efectivamente, en primer término, la ley 20024 estableció como principio general que "la parte vencida deberá pagar todos los gastos causídicos y costas de la contraria, aun cuando ésta no lo hubiese solicitado", si bien el juez tributario puede eximir de esta responsabilidad al vencido si encontrare mérito para ello. Como puede apreciarse, se sigue idéntico criterio que el adoptado por el Código Procesal.

Si tenemos en cuenta la forma como se pone en marcha el procedimiento administrativo —jurisdicción subsiguiente o "a posteriori"—, su naturaleza y complejidad, una razón de equidad llevaría a invertir la solución, es decir, a que la eximición de costas fuera la norma y la condena su excepción. Esto alcanzaría para desalentar acciones que encubran maniobras dilatorias de la percepción del crédito fiscal.

Sobre esta cuestión, Miguel Tobías Padilla sostuvo que el sistema de costas al vencido en los recursos sustanciados ante el Tribunal Fiscal es, de por sí objetable, pues no debe olvidarse que aunque el mismo ejerza funciones jurisdiccionales, es de naturaleza administrativa y tiende a garantizar el control de legitimidad en la mayor y mejor forma posible dentro de la propia administración.²¹

Más recientemente, la ley 22610 instauró una "tasa" por actuaciones ante el Tribunal, excluidos los recursos contra las multas, equivalente al 6% o del monto del juicio. El producido de su recaudación se destina a "rentas generales", lo que significa que la medida tampoco redundará en una mejor prestación del servicio (entién-

dase ello, obviamente, referido a su funcionalidad).²²

En síntesis, hoy por hoy, ambos institutos adoptan un criterio que no se compadece con la naturaleza del organismo judicial.

12. AUTORIZACION PARA APELAR

La existencia de un tribunal en sede administrativa supone, razonablemente, que sus pronunciamientos deben traer aparejada cierta fuerza vinculante para la administración. Esta idea fue la que inspiró el artículo de la ley que exige como requisito para las apelaciones del Fisco, la autorización del superior jerárquico para de esta manera restringir la impugnación a casos excepcionales, de particular trascendencia, cuyo prudente estudio llevara a no compartir el criterio del Tribunal e hiciera desaconsejable acatarlo.

Lamentablemente, el sentido original de la norma ha sido desvirtuado, ya que casi siempre, los organismos fiscales apelan las sentencias desfavorables. Este mal hábito se encuentra tan arraigado, que hoy se advierte que no sólo se solicita la revisión de cuestiones en las que se encuentra en juego la interpretación de las normas tributarias, sino también, hasta se cuestiona la forma de resolver materias accesorias (vgr. costas, intereses del art. 150, etc.) en las que normalmente se siguen criterios de equidad y razonabilidad en los cuales debiera concedérsele al Tribunal la confianza en su decisión, admitiéndola como definitiva.

De la misma manera, somos de la opinión que tampoco debieran apelarse las sentencias que revoquen multas, toda vez que de lo que aquí se trata es de calificar la conducta fiscal mediante su subsunción en la hipótesis represiva fiscal, tarea que lejos de poner en juego las rentas fiscales, trasunta una valoración del comporta-

²⁰ De la exposición del Miembro Informante

²¹ Padilla, Miguel T. - "Algunas consideraciones en torno a la ley 11683 y su reciente reforma" - D.F. - T. XVII - pág. 1105

²² Díaz, Vicente O. - "La tasa creada por la ley 22610 y el marco normativo del Tribunal Fiscal de la Nación" - L.I. - T. XLVI - pág. 721

miento social cuyo juicio en esta instancia también debiera ser definitivo para la administración.

Tampoco nos parece razonable, por ejemplo, que se apelen las resoluciones sobre su competencia y aquellos pronunciamientos que declaren la ilegalidad de resoluciones generales, porque transformar en árbitro de las mismas al poder judicial no parece corresponderse con el sentido de coherencia interna y fortalecimiento de la justicia administrativa perseguida con la creación del Tribunal.

Dentro del mismo orden de ideas, la ley debiera asignar carácter vinculante —para el Fisco, se entiende— a su doctrina plenaria.

El carácter administrativo del Tribunal funda las consideraciones precedentes que, sin lugar a dudas, inspiraron la exigencia de la autorización para apelar, cuyo sentido, reiteramos, pareciera no haber sido cabalmente comprendido por los entes fiscales y su superior jerárquico al olvidar que por su autoridad y ubicación, el Tribunal no puede ser una instancia que se atreviese automáticamente.

El reconocimiento de su capacidad doctrinaria debiera llevar al Fisco a acatar con más asiduidad sus pronunciamientos, tomándolos como una inestimable ayuda para la aplicación de las leyes y corrección de los procedimientos.

13. EL TRIBUNAL FISCAL Y LA DOCTRINA DE LA CORTE SUPREMA

La separación de poderes que prevé nuestra ley fundamental trae como corolario que el Tribunal Fiscal, por su carácter de órgano administrativo, no puede declarar la inconstitucionalidad de las leyes. El artículo 43 de la ley 15265 decía: "La sentencia no podrá declarar la falta de validez constitucional de la ley tributaria, ni del decreto reglamentario aplicado, pero po-

drá, en cambio, aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que haya declarado la inconstitucionalidad de las normas".

La norma se mantuvo sin variantes hasta que la ley 20626 cambió su redacción por la siguiente: "La sentencia no podrá declarar la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones. Deberá aplicarse la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que haya declarado la inconstitucionalidad de normas tributarias o aduaneras o hubiese establecido criterios de interpretación y aplicación de las mismas".

Como puede advertirse, se asignaba carácter vinculante a la jurisprudencia de la Corte, no sólo sobre la inconstitucionalidad de las normas sino también en punto a la interpretación y aplicación que hiciera de las mismas.

Creemos conveniente que aquella jurisprudencia revista carácter obligatorio, tanto por la autoridad doctrinaria de su fuente como por la indudable fuerza moral e institucional que irradia hacia los demás tribunales inferiores. Podrían, de igual manera, preverse los casos que justifiquen el apartarse de su aplicación cuando las circunstancias hagan previsible un cambio de criterio. Con esta solución se otorga estabilidad y certeza en las relaciones Fisco-contribuyentes y se evita el innecesario dispendio de actividad jurisdiccional que finalmente repercute desfavorablemente sobre la propia economía de los particulares.

Este tema no estuvo exento de especulaciones ajenas a las doctrinarias, como aquéllas que al asignar determinada orientación "política" a la Corte, sostuvieron la necesidad de desligar al Tribunal Fiscal de sus interpretaciones, lo que dicho sea de paso, también demuestra la insospechada independencia del órgano.

La reforma introducida por la ley 21436 retomó el temperamento original de no asignar fuerza imperativa a los fallos de la Corte, probablemente inspirada en el deseo de liberar al Tribunal de la doctrina sentada, en los años 1973/1976, en casos de singular resonancia jurídica y política.

Al margen de cualquier interés coyuntural, reafirmamos nuestra convicción de que el Tribunal Fiscal debe acatar los pronunciamientos de la Corte. Por supuesto el texto actual deja librado a la conciencia de los vocales el hacerlo o no. Suscribimos aquí las consideraciones expuestas por un vocal, el doctor Pedro José Pagani, al justificar su observancia a la doctrina del Alto Tribunal: "Sin perjuicio de la opinión sustentada, el suscripto considera razonable acoger el temperamento del Alto Tribunal como forma de preservar la seguridad jurídica que debe presidir la relación Fisco-contribuyente, evitando una controversia en definitiva estéril que sólo perjudica la dinámica económica subyacente en la obligación tributaria".²³

14. SOBRE EL ALCANCE DE UNA RESTRICCIÓN JURISDICCIONAL INJUSTIFICADA. EL ARTICULO 167

Retomando la primera parte del artículo, resulta comprensible la disposición que veda al órgano pronunciarse en punto a la inconstitucionalidad de las leyes. Ello obedece a que, dentro del sistema de frenos y contrapesos previstos por nuestra Carta Magna, queda reservado al Poder Judicial precisamente a través de este recurso, ejercer el control sobre el Poder Legislativo.

La otra restricción, por el contrario, o sea la que impide declarar la falta de validez constitucional de "las reglamentaciones" —antes, la L. 15265 decía "decreto reglamentario" — merece nuestro reparo. En efecto, adviértase que si el conflicto se exterioriza como una violación al artículo

86, inciso 2), en tanto la norma reglamentaria altera la economía legal con excepciones de diversa naturaleza, no debiera existir obstáculo alguno para que un organismo ubicado dentro de su órbita y creado para la interpretación de las leyes tributarias, pueda ejercer el control de tales actos. Bien mirado, ya no están en juego los principios de separación de los poderes y reserva legal, sino el ejercicio de una saludable facultad de autocontrol sobre estos actos administrativos con sustancia legislativa.

Esta potestad, por ejemplo, ha sido reconocida por la Corte Suprema al Tribunal Fiscal de la Federación de México para citar un caso donde el sistema de separación de los poderes funciona en forma análoga al nuestro.

Profundizando un poco más en el tema, vemos que pueden plantearse estas situaciones:

1) reglamentos que asignan tratamientos tributarios distintos a los previstos por el legislador;

2) reglamentos que asignan tratamientos tributarios determinados a situaciones de hecho cuya subsunción en la ley se muestra "a priori" controvertida;

3) reglamentos que asignan tratamientos tributarios no previstos por el legislador;

4) reglamentos que subordinan la procedencia de determinados tratamientos tributarios (normalmente deducciones, exenciones o franquicias), a condiciones que restringen el alcance de la ley.

Debe quedar claro que el planteo precedente tiene por mira explicar el alcance de las facultades del Tribunal frente a la restricción del artículo 167, lo que lleva a desestimar de plano planteos lineales del tipo "si lo dice el decreto no hay más remedio que acatarlo".

Pero las cosas no son tan sencillas como se plantean en teoría. En primer término, porque las leyes tributarias son técnicamente complejas como compleja es la materia que las nutre y el legislador impositivo —ya sea el Congreso o quien haga

²³ Plenario "Frigorífico Carcarañá" - T.F.N. - 2/12/81 - pág. 763

las veces de tal— no siempre ha tenido el cuidado necesario en la redacción de asuntos tan delicados. Como consecuencia de ello es común la existencia de "lagunas" y "delegaciones" que llevan a transformar la función reglamentaria en una verdadera integración de la ley que se traduce en la adopción de criterios—interpretativos o sustitutivos— que luego, en la medida que no son compartidos por los órganos jurisdiccionales, aparecen como "excesos" contrarios al precepto del artículo 86, inciso 2). Distinto es el caso, patológico diríamos, en que la norma reglamentaria sólo obedece al capricho de quien no conforme con la interpretación que de la ley realizaban los tribunales, "modificaba" la situación para acomodarlo a su conveniencia. Y en tiempos que las funciones se concentraban en una misma mano, tampoco faltaba que el procedimiento se "avalara" mediante el pertinente dictado de la ley "aclaratoria" que, palabras más o menos, venía a repetir lo que decía el decreto.

Volviendo a las situaciones descritas nos preguntamos hasta dónde se extiende la restricción jurisdiccional prevista por el artículo 167.

Si, por ejemplo, imagináramos una ley que dijera: "La compraventa de bienes muebles, exceptuadas las de bienes de uso, estarán sujetas a la tasa del 1% sobre el valor de la operación", y que por su parte el decreto preceptúe: "Las adquisiciones de bienes de uso también estarán sujetas a la tasa prevista por el artículo 1º", nadie dudaría que planteado el conflicto, debería resolverse conforme a la norma de rango superior, aun cuando esto signifique una tácita declaración de inconstitucionalidad de la norma.

Podrá argumentarse que tan manifiesta ilegalidad sería un caso de excepción, empero, la consistencia del planteo no se alteraría si igualmente firme fuera la

convicción del juzgador sobre la pretendida incorporación de un hecho imponible ajeno a la ley, aun cuando tal juicio venga dado por un examen más profundo de la ley y la ilegalidad no fuera tan palpable.

En síntesis, en tales casos (hipótesis 1), sostenemos que el artículo 167 no impediría resolver la cuestión prescindiendo de la reglamentación; simplemente no podría declarar en "forma expresa" su falta de validez constitucional. A esta altura nos preguntamos ¿qué agravios podrían vertirse si la sentencia aparece sólidamente fundada en los preceptos legales?. Ante tal circunstancia, ¿podría argumentarse que el Tribunal no ajustó su interpretación a los dictados de la norma de rango inferior?

Resulta oportuno señalar que no se desconoce que según la jurisprudencia de la Corte, la interpretación más bien debe favorecer la aplicación de la norma reglamentaria antes que apartarse de su dictado por su inconstitucionalidad. Pero no siempre ello es posible.

Es diferente el caso previsto en las hipótesis 2), 3) y 4). Aquí el decreto ha desempeñado aquella labor "integrativa" o "interpretativa" de la que hablamos, es decir que la ley o bien no lo había previsto o bien no había sido lo suficientemente explícita. No existiría, pues, la contradicción entre dos normas sino la previsión de una sola, cuya correspondencia legal o razonabilidad ahora sí que no podría ser examinada porque entonces despliega todo su rigor la norma impeditiva consagrada por el artículo 167.

Estamos convencidos, asimismo, que las zonas grises que pudiera presentar la descripción de nuestro planteo se despejan en los hechos concretos según sea el grado de certeza que le despierten al juzgador las normas en juego.

Para concluir, digamos que resulta a nuestro juicio insatisfactorio que el Tribunal Fiscal decline sin más su jurisdicción

frente a la disposición bajo examen. Es cierto que, aunque injustificada, la restricción existe, pero también lo es que los litigios se dirimen con arreglo a derecho, lo que importa establecer un orden para la aplicación de las normas, y si el juez tributario está convencido de que aquél encuentra solución dentro de las previsiones legislativas, se justifica que se aparte de la reglamentación que las contradiga.

15. SOBRE LA FACULTAD DEL TRIBUNAL DE APARTARSE DE LAS INTERPRETACIONES ADMINISTRATIVAS

El artículo 168 de la ley 11683 (t.o. 1978 y modif.) y su paralelo, el 1164 del Código Aduanero disponen: "El Tribunal Fiscal podrá declarar en el caso concreto que la interpretación ministerial o administrativa aplicada no se ajusta a la ley interpretada".

Para entender el sentido de la norma es necesario concordarla con otros preceptos, dejando desde ya sentado que su hermenéutica ha despertado controversias en el seno del propio Tribunal —prácticamente inadvertidas por la doctrina—, que seguramente no imaginaron sus creadores, como surge de la inexistencia de antecedentes que posibiliten la interpretación "auténtica".²⁴

El planteo tradicionalmente aceptado y que "prima facie" se muestra convincente, vincula su interpretación a los artículos 7º y 8º de la ley de procedimientos tributarios. De esta manera, se razona que habiéndose conferido al Director General la facultad de "interpretar las leyes tributarias con alcance general", acto que vehiculiza mediante el dictado de "resoluciones generales interpretativas", el Tribunal

puede ejercer el control sobre la legitimidad de tales actos y en su caso, entender que dicha disposición no es vinculante por consagrar una inadecuada aplicación de la ley general. Hasta aquí todo va bien. Pero, prosiguiendo con esta línea argumental, esta potestad revisora se limitaría a las resoluciones generales interpretativas del artículo 8º, pero no así a las reglamentarias del artículo 7º, que en tanto participan de idéntica sustancia que los decretos del Poder Ejecutivo, cualquier examen sobre su correspondencia con la ley, o en otras palabras, la declaración de su posible ilegitimidad, le estaría vedado al Tribunal por encuadrarse en la hipótesis restrictiva en el artículo 167, norma sobre la que nos detuvimos en el punto anterior. Esta explicación, aunque indudablemente ayuda en cuanto involucra coherentemente las normas en juego (arts. 7º, 8º, 167 y 168) no nos convence porque lleva a declinar el juzgamiento de situaciones que no sólo no hay razón legal para diferir a otra instancia, sino que, además, encuentran toda su lógica —y su mayor eficacia— en que sean dirimidas ante el órgano administrativo independiente que ejerce la potestad revisora.

Aquí debe reconocer que los mismos que plantearon las carencias del Tribunal en este sentido, advirtieron los peligros que algunos desvíos de la administración podría provocar con actos reglamentarios, y para prevenir el perjuicio que ello pudiera ocasionar echaron mano a esta solución: "el carácter de la resolución viene dada por la implicancia de sus normas y no por la designación que le atribuya el Director General. En otras palabras, el Tribunal califica si la resolución general es reglamentaria o si, so pretexto de reglamentar, en realidad interpreta, y si en este último caso lo hiciera mal, cobra toda su fuerza el artículo 168 en cuanto autoriza a declarar la ilegalidad del acto.

Pero debe admitirse que hasta dónde una resolución reglamenta y cuándo se transforma en interpretativa, es una cuestión bastante árida, sobre todo si se consi-

²⁴ Sobre el tema, véase López Agnelli, Elías. "La inconstitucionalidad de la norma y el Tribunal Fiscal" - L.I. - T. 445, pág. 1 y su obra "Perfiles del proceso en el T.F.N." - Ed. Cangallo - págs. 65/71

Corti, Arístides - "Acerca de la indebida sujeción del Tribunal Fiscal a los 'reglamentos delegados' y otras normas notoriamente inconstitucionales e ilegales" - ERRE-PAR - Doctrina Tributaria - T. III, pág. 328

Díaz, V.O. en op. cit. en ²²

dera la amplitud de cuestiones sobre las que versa el artículo 7º y si se atiende el hecho innegable de que toda reglamentación importa, en mayor o menor medida, una interpretación de la ley. De ahí que el planteo precedente presuponga un sistema en el que no tendrían cabida las reglamentaciones ilegales, porque si así lo fueran, siempre se transformarían en interpretativas. O sea que las resoluciones reglamentarias, o son legales o de lo contrario trasuntan una aplicación inadecuada y mutan su sustancia.

Este argumento sirvió para que el Tribunal, en forma prácticamente unánime, declarara la ilegalidad de resoluciones tales como la 2109, 1787, 1878 y 2363, todas dictadas bajo la invocación del artículo 7º.

Sin embargo, se puede arribar a la misma conclusión por otro camino. Nuestro planteo reconduce a la estricta vinculación existente entre los artículos 167 y 168, donde el segundo precisa el alcance del primero.

Empecemos por afirmar lo obvio: si la declaración de ilegalidad trae tácitamente aparejado el pronunciamiento sobre la falta de validez constitucional del reglamento, cosa que está vedada por el artículo 167, el problema ni siquiera se plantea si excluimos de esta última norma a las "resoluciones generales reglamentarias" emanadas del Director General, o en su caso, ratificada por el órgano que ejerce la facultad de superintendencia. Y precisamente esto es lo que hace el artículo siguiente, el 168. Está implícito que toda reglamentación presupone una "interpretación" que no necesariamente se confunde con la del artículo 8º, máxime si se consideran algunos casos en que el legislador ha "delegado", bien que dentro de parámetros objetivos, la regulación de importantes aspectos de la relación jurídico tributaria.

Es decir que cuando esta norma dice que: "el Tribunal puede declarar que la interpretación ministerial o administrativa aplicada no se ajusta a la ley interpretada", se está refiriendo tanto a las resoluciones reglamentarias como a las interpretativas.

Los problemas a que da lugar la interpretación de estos artículos hubieran encontrado más fácil solución de haberse mantenido la redacción dada por la ley 15265 al artículo 167. En efecto, nuestra argumentación parece encontrar un incontrovertible apoyo en aquella norma antecesora que sólo impedía al Tribunal declarar la inconstitucionalidad de las "leyes" y "decreto reglamentario aplicado", que aunque haya sido modificada sustituyendo el término "decreto reglamentario" por "reglamentaciones" (no sabemos si por descuido o por alguna razón nunca explicada) no modifica nuestro temperamento en tanto se integre a la interpretación del artículo 168 que, en lo que importa, no sufrió modificaciones.

El tema que estamos desarrollando tuvo oportunidad de ser tratado en un reciente plenario del Tribunal Fiscal (27/11/84 —"in re" "Azar, Ramón Salvador s/recurso de apelac."—. Expte. 3778-1), en el que se discutió si resultaba procedente que el órgano se pronuncie sobre la ilegalidad de las resoluciones emanadas de la Secretaría de Estado de Hacienda de la Nación que fijaron la tasa de intereses resarcitorios a cobrar por el pago extemporáneo de impuestos, con fundamento en los artículos 42 de la ley 11683 y 794 del Código Aduanero.

En tal precedente, la mayoría sostuvo que el Tribunal no tenía facultades para pronunciarse sobre la legalidad de dichas resoluciones por considerar que se trataba de "reglamentos delegados" cuya falta de correspondencia con la "ley delegante" sólo podía establecerse siguiendo la doctrina de la Corte en tal sentido. Encuadró el

caso, entonces, dentro de la hipótesis del artículo 167.

La minoría, por el contrario, reivindicó para el Tribunal la posibilidad de revisar el ajuste a los parámetros objetivos contenidos en la ley, destacándose en los votos que la conformaron, con alguna diferencia de matiz, elementos comunes a la postura que venimos desarrollando.

Así, por ejemplo, el doctor Morón dejó establecido que los artículos 167 y 168 consagran "... una diferente jerarquía de las normas —atento las características jurisdiccionales de este Tribunal— exigiendo para las primeras, la declaración de inconstitucionalidad de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en tanto que para las segundas —actos ministeriales o administrativos, obviamente de inferior rango— facultando a este Tribunal a pronunciarse con prescindencia de ese recaudo". Esto autorizaría a concluir que este vocal también circunscribe el artículo 167 únicamente a los "decretos" excluyendo las resoluciones generales.

Conviene aclarar aquí —y así lo entendieron los cinco vocales que formaron la minoría— que la esencia del planteo no se desnaturaliza por tratarse el caso sometido al acuerdo de "reglamentos delegados", toda vez que en la especie, la integración por vía reglamentaria viene limitada por el marco legal preestablecido, infranqueable por la resolución administrativa de igual forma que si se tratase un típico "reglamento de ejecución" de los previstos en el artículo 7º. De ahí que le sean aplicables idénticos principios.

Por eso suscribimos lo dicho por el doctor Pagani cuando afirma que en estos casos: "no se examina la delegación propiamente dicha sino la observancia a sus parámetros, hermenéutica ésta ajena a la hipótesis restrictiva del artículo 167 de la ley de procedimientos o 1164 del Código

Aduanero, que ya anteriormente sirviera para fundar la ilegalidad de otras resoluciones pretendidamente reglamentarias".

Nos parecen igualmente de un acierto indudable las consideraciones que en tal orden de ideas formula la doctora Sirito, sobre todo en cuanto sostiene que: "no se pierde de vista que toda lesión al orden jurídico aun en el más bajo nivel normativo ataca la Constitución, pero el agravio constitucional debe ser concreto y directo para revestir la identidad excluyente de la jurisdicción de este Tribunal..." Que en síntesis, no se juzga la validez constitucional de la ley o su reglamentación habilitada sino que solamente se examina la adecuación de una resolución ministerial a las pautas fijadas por la ley para que resulte procedente su integración".

Todas estas consideraciones, nos reafirman en nuestro convencimiento de que el Tribunal puede declarar la ilegalidad de resoluciones administrativas, emanadas de la Secretaría de Estado de Hacienda o del Director General, cuando sus preceptos no se ajustan a la ley que los sustenta, sea que se consideren a éstos como "reglamentos delegados", "reglamentos de ejecución" o "actos interpretativos".

Además existen fuertes argumentos lógicos que tampoco deberían escapar al análisis cuando se trata de desentrañar el sentido de las normas en juego. En este sentido, repárase que el Tribunal representa la última instancia dentro de la administración para juzgar actos del denominado "juez administrativo", función ejercida primariamente por el Director General. Pero este funcionario, además, posee la facultad de "reglamentar" las leyes impositivas, normas que por su parte integrarán el "derecho" conforme al cual más tarde, la controversia será resuelta por el Tribunal. Entonces se comprende qué limitada sería la jurisdicción si éste no pudiera apartarse

de las normas de rango inferior, dictadas por una de las partes, en cuanto contraríen la recta interpretación o bien las pautas objetivas fijadas por la ley.

Precisamente, la condición de organismo especializado independiente de la Administración activa justifica que se reserve a su instancia la decisión en punto a la legalidad de tales actos, decisión que además, debiera ser acatada por aquélla (véase infra "autorización para apelar").

Para terminar, ¿cuál es la razón para que el Tribunal deje de lado una resolución general "interpretativa" (art. 8º), lo que presupone la existencia de una cuestión dudosa o cuanto menos controvertida según el texto legal y no pueda hacerlo cuando se trata de una "resolución reglamentaria", en la cual aquella confusión ni siquiera podría llegar a plantearse? ¿No resulta, entonces, más evidente y más grave una violación en este caso que en aquel otro?

Dejemos que estas palabras contesten nuestro interrogante: "si en resguardo de los fines de la ley y en atención a su condición de tribunal especializado puede hacer prevalecer su opinión sobre la del Ministerio respectivo en casos opinables susceptibles de interpretaciones diferentes, con mayor razón puede y debe hacerlo cuando ya no se trata de un problema de interpretación sino de una violación de la ley, mensurable a través de elementos de juicio objetivos" (del voto de la doctora Siritto en el plenario citado "ut supra").

16. LA DECLARACION DE OFICIO DE NULIDADES E ILEGALIDADES

Otra de las notas distintivas del contencioso tributario en sede administrativa, es la posibilidad que tiene el Tribunal de decretar de oficio la nulidad de actos de alcance individual (determinaciones, multas, etc.) y la ilegalidad de actos de alcance general (resoluciones generales).

Precisamente la doctrina más aceptada le ha negado esta potestad al órgano judicial por considerar que ello importaría consagrar la intromisión de un poder en la esfera reservada del otro, con la consiguiente alteración del equilibrio consagrado por la Carta Magna.

Pero, lógicamente, el obstáculo no se presenta si el órgano que desarrolla la función jurisdiccional pertenece al propio Poder Ejecutivo, porque entonces, no sólo deja de haber agravio constitucional sino que aquella declaración viene impuesta como correlato de las facultades investigativas, tendientes a establecer la verdad material y a aplicar el derecho con prescindencia de lo alegado, tarea que se vería truncada si no le hubiera sido dada al Tribunal la posibilidad de entrar de oficio en el conocimiento de tales cuestiones.

Por ello, compartimos plenamente un pronunciamiento suyo ("in re" "Rutalnor S.A. s/apelación" - Sala A - 5/8/80) en el que se sostuvo: "Que los principios que consagra el artículo 14, inciso b) de la ley 19549 no se encuentran excepcionados dentro del régimen especial que contiene la preceptiva enunciada por el artículo 24, último párrafo, de la ley 11683 por cuanto la declaración de nulidad de carácter absoluto e insanable no podría depender del requisito de la petición previa de una parte, de quien se supone que su consentimiento puede sanear el acto (nulidad en interés del particular o relativa)".

No obstante advertirse una tendencia de la actual Justicia Federal en sentido contrario, idéntico temperamento había sido sustentado por la misma Cámara con anterioridad, como se desprende de la sentencia dictada con fecha 27/9/77 en la causa "Yabra, Alberto s/Apelación" donde dijo: "Que es menester en primer término, por tratarse de un punto atinente a la competencia del Tribunal 'a quo', pronun-

ciarse acerca de sus facultades para introducir de oficio la cuestión referida a la nulidad de la resolución 7704/68. En este sentido resulta de estricta aplicación aquella doctrina expresada por la Corte Suprema conforme a la cual "en el derecho administrativo por razones institucionales la declaración de actos inexistentes o nulos es independiente del hecho de que ella pueda o no pedirse por los interesados" (Fallos: 190, 155/15). Ello autoriza a confirmar el criterio adoptado, por cuanto el Tribunal Fiscal de la Nación en la materia que nos ocupa actúa en la esfera adminis-

trativa como último órgano revisor de los actos de la Administración Nacional de Aduanas, detentando la facultad de conocer de oficio, acerca de su validez".

Repárese que si bien estas declaraciones aparecen dictadas en favor de los contribuyentes, en realidad existe un interés superior, de base ética, que exige una estricta observancia de la Administración a las normas que regulan su comportamiento y en cuyo auxilio deben acudir, sin restricciones, todos sus órganos, y especialmente aquél a quien le ha sido asignado la última instancia revisora de sus actos.