

12° SIMPOSIO SOBRE LEGISLACION TRIBUTARIA ARGENTINA
C.P.C.E.C.A.B.A. 22 al 24 de septiembre de 2010

Comisión N° 1: “Tribunal Fiscal de la Nación”

Presidente: Dr. C.P. Horacio Ziccardi

Presidente Alterno: Dr. C.P. Hugo E. Kaplan

Secretaria: Dra. C.P. Mónica S. Yerise

Relator: Dr. C.P. Ricardo M. Chicolino

Visto:

Los siguientes trabajos presentados a la comisión:

- LA COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL EN MATERIA ADUANERA Y LA ACTUACIÓN DE LOS GRADUADOS EN CIENCIAS ECONÓMICAS por el Dr. Vicente Oscar Díaz.
- LA NULIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO EN LA APELACIÓN ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN por la Dra. Carolina Calello.
- EL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN Y LA EXCEPCIÓN DE FALTA DE LEGITIMACIÓN ACTIVA EN LA REPETICIÓN DE IMPUESTOS INDIRECTOS por el Dr. José Ramón D’Agostino.

Las disertaciones y los trabajos de los panelistas, Dres. Juan Carlos Vicchi, José Mazarella y Mario Jorge Bibiloni.

El informe del Relator Dr. Ricardo M. Chicolino donde se han adicionado valoraciones y propuestas que complementan el análisis de los expositores y de los autores en sus trabajos.

Los aportes que han surgido del debate por los distintos autores, expositores y miembros participantes.

LA COMISIÓN N° 1 DEL 12° SIMPOSIO SOBRE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ARGENTINA

Considerando

Que el Consejo Profesional ha querido homenajear al Tribunal Fiscal de la Nación en el 50 aniversario de su creación y puesta en marcha.

Que el Tribunal Fiscal es la vía recursiva que con carácter suspensivo permite a los contribuyentes defenderse frente a las pretensiones de los funcionarios de la AFIP, contando con la garantía de la especialización de sus miembros en materia tributaria,

Que de esta manera, el Tribunal Fiscal es la institución que permite cumplir con la exigencia del artículo 8° del Pacto de San José de Costa Rica.

Que la imparcialidad e independencia de sus miembros está garantizada con los requisitos y privilegios que le asigna la ley al asimilarlos a los magistrados del Poder Judicial, al otorgarles la garantía de la inmovilidad, intangibilidad de su remuneración y por la designación mediante concursos abiertos.

Declara

El Tribunal Fiscal de la Nación ha respetado en sus 50 años de vida el objetivo tenido a la vista por sus inspiradores consistente en asegurar a los contribuyentes que la determinación del gravamen se ajusta a la ley tributaria, contándose con un organismo jurisdiccional independiente, especializado y al cual se puede recurrir sin el pago previo de los tributos exigidos.

Se cumple así lo previsto en el artículo 8° del Pacto de San José de Costa Rica.

1. COMPETENCIA

1.1. COMPETENCIA EN RAZÓN DE LA MATERIA

1.1.1. Recursos de la Seguridad Social

Considerando

La naturaleza tributaria de los Recursos de la Seguridad Social y el volumen que han adquirido en los últimos años las determinaciones fiscales.

Que el régimen actual no permite una real defensa del contribuyente ante la falta de independencia de criterio de los funcionarios intervinientes.

Que el acceso a la instancia judicial requiere el pago previo, si bien en ciertas circunstancias se admite su sustitución por otro tipo de garantías, situación que se evitaría apelando al Tribunal Fiscal con efectos suspensivos

Que el Tribunal Fiscal de la Nación marcó una tendencia por la incompetencia en razón de la materia.

Concluye

Es imprescindible promover la modificación normativa habilitando la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación a efectos de incluir a las obligaciones comprendidas en el Régimen de los Recursos de la Seguridad Social, situación que asegurará el pleno goce de los derechos y garantías de defensa para el sujeto obligado, dotando de mayor previsibilidad al sistema tributario vigente.

1.1.2. Cuestiones conflictivas

Considerando

I. Que la Ley Antievasión 25345 dispone que se aplicará el procedimiento establecido en el Artículo 14 de la Ley 11683 para los casos en que los pagos no hayan sido efectuados de acuerdo a las pautas de “bancarización” previstas en el artículo 2 de aquélla.

Que en los casos de pérdida de la exención por cambio de destino en el Impuesto sobre los combustibles líquidos el art. 7º de la Ley 23966 prevé que no corresponderá respecto

de los contribuyentes el trámite normado en los artículos 16 y siguientes de la ley 11683 sino que la determinación de la deuda quedará ejecutoriada con la simple intimación de pago del impuesto y sus accesorios, sin necesidad de otra sustanciación. En este supuesto la discusión relativa a la existencia y exigibilidad del gravamen quedaría diferida a la oportunidad de entablarse la acción de repetición.

Que en materia de regímenes de promoción el artículo 143 de la Ley de rito establece que cuando se compruebe el incumplimiento de las cláusulas legales o contractuales de las cuales dependieren los beneficios y se los considere caducos, se procederá a la determinación y percepción de los impuestos no ingresados. Asimismo, se intimará a los inversionistas simultáneamente, y sin necesidad de aplicar el procedimiento normado en el artículo 16 y siguientes, el ingreso de los impuestos diferidos en la empresa cuyos beneficios se consideran caducos. Para el caso de interponerse recurso lo será, exclusivamente, por la vía establecida en el artículo 81.

Que la jurisprudencia mayoritaria permite sostener que en los tres casos mencionados el Tribunal Fiscal resulta competente para entender en los recursos interpuestos contra las notas que intiman el pago, porque éstas implican una determinación pues realizan un análisis previo de las operaciones realizadas por el actor y de las circunstancias del caso para verificar si se ha producido el hecho imponible descripto por la normativa y posteriormente efectúan una cuantificación de la obligación fiscal correspondiente.

Que el contenido esencial e indudable de una determinación consiste en la comprobación de los hechos pertinentes y de las normas jurídicas aplicables, como también del monto imponible resultante de la aplicación de las normas y pautas legales de valoración. La AFIP puede prescindir del procedimiento de determinación de oficio para determinar la deuda de un contribuyente, pero el acto por el cual determina la misma es un acto de determinación de oficio.

Que lo que las normas anteriormente citadas establecen es otro tipo de procedimiento, que si bien es distinto al del artículo 16 de la ley de rito, al igual que éste culmina en una determinación de oficio.

Que la verificación y cuantificación del tributo realizada constituye un indiscutible procedimiento determinativo del impuesto, y el Tribunal Fiscal de la Nación resulta

competente pues al momento de considerar la competencia debe existir una prevalencia de la naturaleza del acto por sobre el rigorismo formal de adoptar o no cierto esquema.

II. Que no existe acuerdo doctrinario sobre la naturaleza jurídica de las solicitudes de devolución del impuesto al valor agregado vinculado con las exportaciones.

Que también existen opiniones divergentes en las distintas salas del Tribunal Fiscal, en el que a pesar de haberse elevado el tema a resolución plenaria, se mantuvieron las discrepancias.

Que en esa oportunidad se sentó la doctrina de incompetencia del Tribunal en los recursos de apelación en el supuesto de reclamos del organismo administrador en los casos de sumas reintegradas presuntamente en exceso y se dejó librado al criterio de las distintas Salas la posibilidad de abrir o no la competencia cuando se trataba de recursos de apelación respecto de actos de la administración que rechazaban las solicitudes presentadas por los exportadores.

Que transcurrieron 10 años desde este pronunciamiento sin haberse encontrado una solución pacífica para encontrar el remedio procesal adecuado ante los conflictos planteados en la materia y que además se modificó el procedimiento de recupero y control, tanto en la ley como en las normas reglamentarias.

Que se advierte, ante la evolución de los controles informáticos, que la administración impugna las solicitudes presentadas por cualquier discrepancia con los parámetros predeterminados, priorizando los cumplimientos formales y sin constatar fehacientemente la realidad de las operaciones.

Que el actual texto legal dispone que para la impugnación posterior a los recuperos concedidos, se requiere el ejercicio de las funciones de fiscalización y verificación y la comprobación de la ilegitimidad e improcedencia del impuesto facturado que dió origen a la devolución concedida.

Que ello implica que al concluir el procedimiento debe dictarse una resolución que determine la impugnación de aquellos conceptos que se constaten como ilegítimos o improcedentes, fundando fehacientemente los motivos del rechazo –en razón del sujeto

o del objeto- y su cuantía, lo que no difiere de las que se dictan cuando se impugna la verosimilitud de una declaración jurada de impuestos

Que a pesar de ello, con la normativa administrativa actual los exportadores solamente pueden recurrir a la vía de la apelación ante el Director General prevista en artículo 74 del Decreto Reglamentario de la Ley de Procedimientos Fiscales, la que se resuelve sin sustanciación.

Que, tal como surge de los considerandos anteriores la desprotección normativa no sólo se manifiesta frente a las impugnaciones de las devoluciones solicitadas sino que se proyectan a los reclamos de sumas reintegradas presuntamente en exceso.

Que estas realidades ameritan, para ambas situaciones, habilitar la vía recursiva ante un órgano independiente que permita el adecuado ejercicio del derecho de defensa.

Concluye

I. En los casos de las Leyes Antievasión, de Impuesto sobre los Combustibles y en los Regímenes Promocionales, -en que la norma establece que las impugnaciones deben resolverse directamente por aplicación del artículo 14 de la Ley 11683-, al significar el acto jurídica y económicamente una determinación de oficio, debe reputárselo comprendido dentro de los previstos en el inciso a) del artículo 159 de la citada ley, que habilita la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación, a pesar de que el Organismo Fiscalizador haya prescindido del procedimiento establecido en el artículo 17 de la ley de rito.

II. Asimismo debería habilitarse la vía recursiva ante el Tribunal Fiscal de la Nación para atender en los asuntos derivados de la impugnación de las solicitudes de recupero del crédito fiscal del impuesto al valor agregado presentadas por los exportadores, así como también en los supuestos de actos en los que la Administración les reclama sumas reintegradas presuntamente en exceso, reconociendo en este último caso la equiparación con el régimen previsto en los artículos 1053 y 1068 del Código Aduanero en el que se lo tipifica como repetición inversa.

1.2. ACTUACIÓN DE LOS PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS EN MATERIA ADUANERA

Considerando

La competencia de las salas aduaneras del Tribunal Fiscal de la Nación dispuesta por la L. 11683 en:

- El artículo 144, ultima parte en el que se expresa "[...]Asimismo tendrá la competencia establecida en el artículo 4° del decreto-ley n° 6.692/63 —en la forma y condiciones establecidas en los artículos 5° a 9° de dicho decreto-ley— en los recursos que se interpongan con relación a los derechos, gravámenes, accesorios y sanciones que aplique la dirección general de aduanas dependiente de la administración federal de ingresos públicos en ejercicio de los poderes fiscales que le son propios, excepto en los que corresponden a las causas de contrabando.
- El artículo 159, inciso f) en el que se dispone "[...] En materia aduanera, el Tribunal Fiscal de la Nación será competente para conocer de los recursos y demandas contra resoluciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos que determinen derechos, gravámenes, recargos y sus accesorios o ingresos a la renta aduanera a cargo de los particulares y/o apliquen sanciones —excepto en las causas de contrabando—; del recurso de amparo de los contribuyentes y terceros y los reclamos y demandas de repetición de derechos, gravámenes, accesorios y recargos recaudados por la Administración Federal como también de los recursos a que ellos den lugar.

El análisis de la materia contenida en el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación dispuesto por los artículos 1145 y 1132 del Código Aduanero, contra la resolución definitiva del administrador recaída en los procedimientos de impugnación, de repetición e infracciones.

Que del examen de los artículos citados surge inequívocamente que la competencia de las salas aduaneras contiene esencialmente sustancia tributaria proveniente de la imposición de hechos económicos.

Que tal contenido es similar al dispuesto en el artículo 144, 1a. parte, de la ley 11683 en cuanto a "[...] Los recursos que se interpongan con relación a los tributos y sanciones que aplicare la Dirección General Impositiva dependiente de la Administración Federal de Ingresos Públicos en ejercicio de los poderes fiscales que le acuerda el Título I de la presente ley y en el recurso de amparo establecido en este Título [...]"

Que así lo entendieron las leyes 15265, 20024 y el decreto 6692/63 quienes mantuvieron la competencia impositiva y aduanera con la participación de vocales profesionales en ciencias económicas.

Que dicha tradición legislativa se interrumpió con la sanción de las leyes 20626 primero y 22415 después.

Que la situación actual subsistente como consecuencia de las leyes antes enunciadas ha producido la exclusión de los profesionales en ciencias económicas en la integración de las salas aduaneras del Tribunal Fiscal de la Nación y en el patrocinio a los contribuyentes en el recurso de apelación previsto en los artículos 1145 y 1132 de la ley 22415, lo que implica una discriminación sin fundamento.

Que un importante sector doctrina se ha pronunciado sobre la procedencia de restituir la incumbencia de los profesionales en ciencias económicas, tal como se desprende del contenido del informe de la Comisión creada por resolución 28/2002 del Ministerio de Economía, y expresiones afines de distinguidos vocales del Tribunal Fiscal de la Nación

Concluye

Deben realizarse las modificaciones legales pertinentes que permitan la integración de los profesionales en ciencias económicas a las salas aduaneras del Tribunal Fiscal de la Nación.

Deben adecuarse los actuales artículos 1030, 1034 y 1141 del Código Aduanero para que el patrocinio de los contribuyentes ante las salas aduaneras del Tribunal Fiscal de la Nación también lo puedan ejercer los profesionales en ciencias económicas.

2. CUESTIONES PREVIAS Y DE ESPECIAL PRONUNCIAMIENTO

2.1. EL PLANTEO DE NULIDAD

2.1.1. NULIDAD DE OFICIO

Considerando

Que si bien tradicionalmente existió cierto consenso en que la nulidad de un acto administrativo no puede ser declarada de oficio por los jueces en ningún caso, esta postura ha sido abandonada en la actualidad por la doctrina y la jurisprudencia dominantes.

Que los argumentos esgrimidos oportunamente para impedir esta posibilidad han sido dejados sin efecto, a resultas de los fundamentos invocados por la Corte Suprema para la declaración de oficio de la inconstitucionalidad de las leyes.

Que la declaración de oficio de la nulidad resulta compatible con la regla *iura novit curia*, máxime si se tiene en cuenta el principio de legalidad que debe privar en materia tributaria, que no puede verse postergado en función de la diligencia procesal de las partes.

Que la Corte Suprema de la Nación se ha expedido en el sentido de admitir la declaración de nulidad de oficio.

Concluye

El Tribunal Fiscal de la Nación, en caso de advertir la inexistencia o vicio grave de alguno de los elementos esenciales del acto administrativo sometido a su consideración, debería declarar la nulidad de oficio de dicho acto, aunque no hubiera sido solicitada por el contribuyente.

2.1.2. TEORÍA DE LA SUBSANACIÓN

Que se observa con frecuencia con fundamento en la teoría de la subsanación en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, la denegatoria frente a la solicitud de la declaración de nulidad planteada por los contribuyentes.

Que la aplicación indiscriminada de la referida teoría constituye un claro menoscabo de las garantías de los contribuyentes, e implica la derogación implícita de las normas legales que receptan el derecho de defensa en sede administrativa, derivación expresa del mandato constitucional.

Que en supuestos de actos de nulidad absoluta emitidos por la Administración, y por lo tanto no saneables, resulta una contradicción admitir la subsanación de los mismos en instancia superiores.

Que el efecto suspensivo que tiene la apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, no obsta las aseveraciones señaladas, en tanto el perjuicio irrogado para el contribuyente por la emisión de un acto nulo, se advierte a partir de las costas que debe enfrentar para efectuar dicha apelación, la posibilidad de verse sometido a un embargo preventivo, y lo que es peor aún, el riesgo de denuncia penal.

Que la no de aplicación de esta teoría por parte del Tribunal Fiscal, conducirá sin duda a un actuar más responsable de los funcionarios de la administración, con la consiguiente mejora del procedimiento en sede administrativa.

Concluye

La teoría de la subsanación no debería resultar obstáculo para que el Tribunal Fiscal de la Nación declare la nulidad en casos de vicios graves o inexistencia de alguno de los elementos esenciales del acto administrativo.

2.1.3. NE BIS IN IDEM

Considerando

Que los principios penales resultan plenamente aplicables al campo sancionador tributario.

Que el principio ne bis in idem, de rango constitucional, impide no sólo la posibilidad de doble condena, sino también la de doble juzgamiento.

Que la Corte Suprema de Justicia se expidió en el caso Mattei, sobre la imposibilidad de un nuevo juzgamiento en supuestos de nulidad ocurridos en el primer proceso.

Que si bien el referido criterio ha sido con posterioridad restringido en otros precedentes del Máximo Tribunal, la doctrina mayoritaria en materia penal se exhibe en contra de la posibilidad de reeditar el proceso una vez que el ciudadano fue sometido a uno previo por los mismos hechos.

Que una vez que el organismo recaudador aplica una sanción por una infracción, la comisión de irregularidades por parte del fisco en el referido procedimiento, no puede ser utilizada en perjuicio del contribuyente, bajo riesgo de afectar la garantía mencionada.

Concluye

La declaración de nulidad de un acto administrativo que aplique sanción, debería impedir al fisco instruir un nuevo sumario por los mismos hechos, por violación del principio ne bis in idem.

2.1.4. CAUSA

Que la causa de un acto administrativo consiste en las circunstancias y antecedentes de hecho y de derecho que justifican su dictado.

Que la Administración debe acreditar los hechos que invoca, por ello se deben considerar y dar por acreditados sólo aquéllos que surgen de la documentación obrante en el expediente administrativo.

Que en determinadas circunstancias, tales como supuestos de ajustes provenientes de facturas apócrifas, la Administración invoca hechos originados en procedimientos o inspecciones previas, sobre las que no se otorga expresa vista al contribuyente.

Que a efectos de ejercer un adecuado derecho de defensa, es preciso que el contribuyente tome contacto con la totalidad de los antecedentes que generan los cargos actuales.

Concluye

En el expediente que da origen a la emisión del acto administrativo deben constar todos los antecedentes documentales que motivan su emisión, inclusive los referidos a expedientes previos, o en su defecto, otorgar vista de los mismos.

2.2. LITISPENDENCIA

Considerando

Que la litispendencia, clasificada como excepción de carácter dilatorio, genera por su planteo – en caso de prosperar – la exclusión temporaria de un pronunciamiento sobre el actor, de manera tal que sólo hace perder a la pretensión su eficacia actual.

Que si bien su planteo se ampara en la triple identidad de objeto, sujeto y causa, la doctrina agrega como requisitos adicionales de la excepción a (i) que el primer proceso tramite ante otro tribunal competente, o aún ante el mismo tribunal; (ii) que la demanda - o recurso – del primer proceso haya sido notificada; (iii) que ambos procesos sean susceptibles de substanciarse por los mismos trámites, y (iv) que las partes actúen con la misma calidad en ambos procesos.

Que la tendencia jurisprudencial del Tribunal Fiscal ha sido la de aceptar esta excepción a fin de evitar el escándalo jurídico que se produciría ante el dictado de sentencias contradictorias.

Concluye

Correspondería que el Tribunal Fiscal de la Nación admita la excepción de litispendencia por razones de conexidad, aunque no concurra la triple identidad de sujeto, objeto y causa, cuando se evidencia la posibilidad de fallos contradictorios.

2.3. FALTA DE LEGITIMACIÓN ACTIVA

Considerando

Que el último párrafo del art. 81 de la Ley 11.683 establece que “Los impuestos indirectos sólo podrán ser repetidos por los contribuyentes de derecho cuando éstos acrediten que no han trasladado tal impuesto al precio, o bien cuando habiéndolo trasladado acrediten su devolución en la forma y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos”.

Que habiendo transcurrido más de seis años desde la sanción de la citada ley, la A.F.I.P. no ha dictado la disposición reglamentaria que fije tales exigencias.

Que no obstante esa omisión en reglamentar el Fisco opone la excepción de falta de legitimación activa en los casos en que el contribuyente encuadra en la citada exigencia y el Tribunal Fiscal la admite.

Que ello implica una limitación a ejercer el derecho de repetición por cuanto se está aplicando una norma que no resulta operativa.

Concluye

Hasta tanto no se reglamente el último párrafo del artículo 81 de la L. 11683, el Tribunal Fiscal debería considerar que la norma no resulta operativa, rechazando la excepción de falta de legitimación activa.

3. PRUEBA

3.1. LIMITACIÓN AL APORTE DE PRUEBA

Considerando

Que la ley 25.239 incorporó en el artículo 166 de la L. 11683 limitaciones al ofrecimiento de prueba al apelar al Tribunal Fiscal.

Que dicha norma es cuestionable porque restringe el derecho de la defensa en juicio consagrado en el artículo 18 de la Constitución Nacional y el artículo 8° del Pacto de San José de Costa Rica que establece el “derecho a la jurisdicción” al estipular que “toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un tribunal imparcial e independiente en defensa de sus derechos en el orden fiscal”.

Que tampoco se compadece con el principio de la búsqueda de la verdad material objetiva que guía el proceso tributario, ya que el contribuyente debe tener amplias facultades para ofrecer y producir la prueba ante el Tribunal Fiscal de la Nación, necesaria para defender sus derechos y cuestionar la legitimidad presunta de los actos administrativos recurridos.

Concluye

Debe modificarse el art. 166 de la ley 11.683 (t.o. en 1998), restituyendo la redacción anterior a la vigencia de la ley 25.239, permitiendo amplias facultades de ofrecer y producir pruebas ante el Tribunal Fiscal de la Nación, a fin de garantizar el derecho de defensa y la igualdad ante la ley en el ejercicio de la actividad probatoria.

3.2. CARGA DE LA PRUEBA

Considerando

Que la carga de la prueba es una regla para el juzgador que le indica cómo debe fallar cuando falta la prueba de los hechos, e indirectamente establece a cuál de las partes le interesa acreditar tales hechos para evitarse consecuencias desfavorables. Por ello, las reglas sobre la carga de la prueba no operan cuando existen en la causa elementos susceptibles de formar convicción en el caso concreto, cualquiera sea la parte que los haya aportado, ya que están alcanzados por el principio de adquisición procesal. En síntesis, la teoría de la carga de la prueba es, pues, la teoría de las consecuencias de la falta de la prueba.

Que el artículo 377 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación define el principio de que la prueba le corresponde a quien alega, o, lo que es lo mismo,

establecer que quien pretenda hacer valer un derecho deberá probar sus hechos constitutivos.

Que la concepción moderna de las incumbencias probatorias, denominada carga probatoria dinámica, se sustenta en el principio de solidaridad, es decir, que debe aportar las pruebas quien se encuentra en una mejor situación probatoria. Pero además es deber del Fisco perseguir el cobro solo del impuesto debido. Por ello, siendo el Fisco quien está en dicha situación, corresponde se le exija aportar toda la información y prueba disponible, referida al acto administrativo recurrido.

Que dentro de esta concepción probatoria, es evidente que el Fisco es el que se encuentra en mejores condiciones para demostrar el hecho en el que sustenta su determinación. Lo está, no sólo por el poder de imperio que tiene y por las grandes facultades que le otorga la ley, sino también porque cuenta con insuperables medios técnicos informáticos, humanos y fácticos que le permiten indagar la totalidad de los hechos y la verdad jurídica objetiva.

Que en la actualidad, debido al potencial informático del Fisco, los grandes poderes de intromisión en la vida comercial de los contribuyentes y la cantidad de información que posee, sus determinaciones fiscales deben estar precedida de una seria investigación de los hechos, especialmente cuando desconoce operaciones realizadas por supuestos proveedores no localizados. Por ejemplo, el contribuyente no tiene la misma posibilidad de obtener información sobre la conducta de otros contribuyentes o de su situación fiscal en el caso de facturas supuestamente apócrifas.

Concluye

Para ciertas situaciones debe relegarse la aplicación de la regla del “onus probandi” prevista en el artículo 377 del CPCCN en favor de la regla de la “carga probatoria dinámica”.

En caso que esta exigencia no se cumpla en la etapa de fiscalización y verificación, el Tribunal Fiscal de la Nación en función de sus amplias facultades para buscar la verdad objetiva con independencia de lo alegado y las pruebas propuestas por las partes, debería dictar las pertinentes medidas para mejor proveer.

3.3. ORALIDAD DEL PROCESO ANTE EL TFN

Considerando

Que la ley 15.265 al crear el Tribunal Fiscal de la Nación, dispuso la oralidad del proceso, logrando con la presencia del Vocal, el cumplimiento de los principios de inmediatez, economía procesal y celeridad.

Que con el tiempo esta práctica fue dejada de lado, perdiéndose todas las ventajas que se tuvieron en vista en la creación del Tribunal Fiscal de la Nación.

Que en la actualidad la definición de la prueba a producirse sufre demoras significativas dado que la oferta de la actora, la oposición de la demandada y la definición del vocal instructor sobre la prueba aceptada insumen tiempos prolongados que se minimizarían si se celebrara una audiencia en la que se establezca el alcance de la litis y la prueba a implementar.

Que se considera que con la aplicación del principio de oralidad, no solo se ejerce un mejor derecho de defensa, sino que también se beneficia al Tribunal Fiscal de la Nación, a la Administración Tributaria y a los contribuyentes al acortar los tiempos del proceso.

Concluye

Debería modificarse la ley 11683 a fin de incorporar la celebración de una audiencia con intervención de las partes –bajo la dirección del vocal instructor- para que lleguen a un acuerdo sobre los siguientes aspectos:

- a) Contenido preciso y naturaleza de la materia en litigio.
- b) Cuestiones previas cuya decisión pondría fin al litigio o permitiría resolverlo eventualmente sin necesidad de prueba.
- c) Hechos que se tengan por reconocidos.

4. SENTENCIA

4.1. INCONSTITUCIONALIDAD

Considerando

Que el Tribunal Fiscal conforme lo previsto en el artículo 185 de la L. 11683 no puede declarar la inconstitucionalidad de una ley o decreto, salvo que exista una sentencia de la CSJN en ese sentido.

Que dicha limitación no inhibe la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación si se trata de una apelación de una determinación de oficio o un acto administrativo asimilable.

Que se discute si esa competencia se ve cercenada si el único fundamento de esa apelación fuera la inconstitucionalidad de la norma aplicada.

Que la jurisprudencia sobre el tema y la doctrina de la doble instancia respaldan la procedencia de la intervención del Tribunal Fiscal de la Nación en estos casos.

Concluye

El Tribunal Fiscal de la Nación es competente en la medida que el acto administrativo apelado encuadre en el artículo 159 de la L. 11683 aún cuando el único fundamento sea el de inconstitucionalidad de la ley o el decreto aplicado.

4.2. COSTAS**Considerando**

I. Que existe una diferencia respecto a la imputación de las costas entre las sentencias de las salas impositivas respecto de las aduaneras, teniendo en cuenta la distinta redacción del artículo 184 de la L. 11683, respecto del art. 1163 del Código Aduanero.

Que el primer artículo mencionado establece el principio general de costas al vencido, pero admite que la sentencia puede establecer costas por su orden cuando ello se justifica. En cambio, el artículo 1163 prevé que las costas recaen en el vencido en todos los casos.

Que esa distinción no se justifica teniendo en cuenta que se trata del mismo Tribunal, a la vez que implica un cercenamiento a las facultades propias del juzgador.

II. Que el inciso h) del artículo 171 de la ley 11.683 admite la nulidad como una de las excepciones que se pueden articular como planteo de previo y especial pronunciamiento.

Que, así también, el 3° párrafo del referido artículo establece expresamente que respecto de las excepciones que no fueran planteadas como de previo y especial pronunciamiento (quedando comprendida entre ellas la nulidad) “...se resolverán con el fondo de la causa”, y agrega que “La resolución que así lo disponga será inapelable”.

Que por su parte, en el 5° párrafo del artículo 184 de la mencionada ley –referido a la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación- el legislador definió expresamente los criterios procesales de imposición de costas, sin establecer distinciones para el caso de excepciones no planteadas en carácter previo y especial pronunciamiento.

Que de la interpretación conjunta de ambas normas puede colegirse no sólo la posibilidad de que el planteo de nulidad sea tratado por el Tribunal conjuntamente con la cuestión de fondo, sino además que no se ha dispuesto un tratamiento especial al momento de decidirse sobre la imposición de las costas del pleito.

Concluye

I. Debería eliminarse la distinción existente entre el artículo 184 de la L. 11683 y el art. 1163 del Código Aduanero, respecto de la imposición de costas al vencido, permitiendo que la sala respectiva tenga la facultad de eximir total o parcialmente del pago de las mismas al litigante vencido.

II. En el caso que el planteo de nulidad no sea tratado como una cuestión de previo y especial pronunciamiento, sino conjuntamente con el fondo del asunto, no procederá la imposición autónoma de costas.