

TÍTULO:	Guía práctica de procedimiento para litigar en el Tribunal Fiscal de la Nación en materia impositiva
AUTOR/ES:	Lozano Minetti, Silvina P.
PUBLICACIÓN:	Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)
TOMO/BOLETÍN:	XXXII
PÁGINA:	-
MES:	Febrero
AÑO:	2012
OTROS DATOS:	-

SILVINA P. LOZANO MINETTI

GUÍA PRÁCTICA DE PROCEDIMIENTO PARA LITIGAR EN EL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN EN MATERIA IMPOSITIVA

Nos acercan una guía práctica que resume el procedimiento para poder litigar en el Tribunal Fiscal de la Nación, centrándose en el estudio de las etapas procesales más importantes.

1. EL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

El Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) es un organismo jurisdiccional administrativo que se encuentra dentro de la órbita del Poder Ejecutivo. Si bien es dependiente del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, actúa como una entidad autárquica en el orden administrativo y financiero, en cuanto a su organización y funcionamiento.

Fue creado por la ley 15265 en año 1960 con la finalidad de dirimir las contiendas existentes entre los particulares y la administración -AFIP-DGI y AFIP-DGA- en materia tributaria y aduanera (art. 154, L. 11683).

Actualmente, posee una única sede sita en la Av. Julio A. Roca 651, 7º Piso, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA), pero, debido a su jurisdicción nacional, puede actuar, constituirse y sesionar en cualquier lugar de la República Argentina, aunque ello aún nunca fue puesto en práctica (art. 145, L. 11683 y art. 1, RPTFN).

1.1. CARACTERÍSTICAS DEL TFN. BREVE RESUMEN

El TFN se caracteriza por conformar una *magistratura técnica colegiada, con integración interdisciplinaria* -vocales abogados y contadores públicos- en la competencia tributaria.

Este organismo especializado ejerce una *jurisdicción "plena"*, dado que no solamente examina el derecho aplicable a la controversia llevada a su conocimiento, sino que también lo hace con el sustento fáctico de esta. Ello garantiza la protección de los contribuyentes ante posibles actos de la administración activa que no se ajusten a derecho.

Una de las particularidades más salientes de este contencioso tributario es que, a diferencia de lo que sucede en el contencioso judicial, *no es de aplicación el principio del solve et repete*. Para entablar una demanda o recurso ante el TFN, el contribuyente no necesita realizar el pago previo de las sumas intimadas, sino que, por el contrario, dicha intimación queda suspendida durante todo el proceso.

Otra particularidad es que el proceso es *impulsado de oficio* por el vocal instructor, es decir que, cuando no haya actividad de las partes, la causa igualmente continuará su curso hasta el dictado de la sentencia, no operando por tanto la caducidad de la instancia (art. 164, L. 11683).

A su vez, es un *procedimiento escrito*, en el cual ha quedado reducida la oralidad a la facultad del Tribunal para llamar a una audiencia para la vista de la causa que sustituye a los alegatos escritos (art. 163, L. 11683). Al respecto, señalamos que, actualmente en los hechos, dicha facultad no es ejercida.

Cabe destacar que, pese a ejercer un poder jurisdiccional amplio, este Organismo no posee el poder de *imperium* o *executio*, es decir que carece del poder de imperio para hacer cumplir sus resoluciones.

1.2. CONSTITUCIÓN DEL TFN

El TFN está compuesto por siete Salas, cuatro Salas con competencia impositiva -Salas A, B, C y D- y tres Salas con competencia aduanera -Salas E, F y G-. Cada Sala está integrada por tres vocalías, cada una a cargo de un vocal instructor asistido por un secretario, existiendo por lo tanto un total de veintiún vocalías.

Las Salas con competencia impositiva están integradas por dos vocales con título de abogado y por un vocal con título de contador público, al que se le asigna la tercera nominación de cada Sala -nominaciones 3, 6, 9 y 12-.

Las Salas con competencia aduanera, en cambio, están integradas únicamente por vocales con título de abogado.

Puede advertirse que las Salas con competencia impositiva poseen integración interdisciplinaria mientras que aquellas con competencia aduanera poseen integración homogénea.

CONSTITUCIÓN DEL TFN (art. 146, L. 11683)	COMPETENCIA IMPOSITIVA	2 VOCALES ABOGADOS Y 1 VOCAL CONTADOR*	SALA A	VOCALÍA 1º NOMINACIÓN
				VOCALÍA 2º NOMINACIÓN
				VOCALÍA 3º NOMINACIÓN*
			SALA B	VOCALÍA 4º NOMINACIÓN
				VOCALÍA 5º NOMINACIÓN
				VOCALÍA 6º NOMINACIÓN*
			SALA C	VOCALÍA 7º NOMINACIÓN
				VOCALÍA 8º NOMINACIÓN
				VOCALÍA 9º NOMINACIÓN*
			SALA D	VOCALÍA 10º NOMINACIÓN
				VOCALÍA 11º NOMINACIÓN
				VOCALÍA 12º NOMINACIÓN*
	COMPETENCIA ADUANERA	3 VOCALES ABOGADOS	SALA E	VOCALÍA 13º NOMINACIÓN
				VOCALÍA 14º NOMINACIÓN
				VOCALÍA 15º NOMINACIÓN
			SALA F	VOCALÍA 16º NOMINACIÓN
				VOCALÍA 17º NOMINACIÓN
				VOCALÍA 18º NOMINACIÓN

			SALA G	VOCALÍA 19º NOMINACIÓN
				VOCALÍA 20º NOMINACIÓN
				VOCALÍA 21º NOMINACIÓN

2. COMPETENCIA

La jurisdicción es la facultad otorgada por ley a los jueces para administrar justicia. La competencia, en cambio, se refiere a la esfera de asuntos o territorio dentro de los cuales un juez puede ejercer la jurisdicción.

El TFN ejerce su jurisdicción a nivel nacional, pero es competente para entender solo en ciertos asuntos previstos por la ley relativos a los tributos que integran el Sistema Tributario Nacional (art. 144, L. 11683).

Como hemos visto, el Tribunal tiene competencia en materia impositiva y aduanera, pero, en la presente obra, solo examinaremos la competencia en materia impositiva y su procedimiento.

2.1. COMPETENCIA EN MATERIA IMPOSITIVA (art. 159, L. 11683)

La competencia impositiva se encuentra regulada en la ley 11683 cuando establece que el Tribunal Fiscal de la Nación es competente para entender en:

- a) Recursos de apelación contra resoluciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) que determinen tributos y sus accesorios, en forma cierta o presuntiva, o ajusten quebrantos, por un importe superior a \$ 2.500 o \$ 7.000, respectivamente.
- b) Recursos de apelación contra resoluciones de AFIP que impongan multas superiores a \$ 2.500⁽¹⁾.
- c) Recursos de apelación contra resoluciones denegatorias de las reclamaciones por repetición de tributos, formuladas ante la AFIP, y de las demandas por repetición que se entablen directamente ante el Tribunal -por pagos a requerimiento-, en ambos casos, siempre que se trate de sumas superiores a \$ 2.500.
- d) Recursos por retardo en la resolución de las causas radicadas ante la AFIP, cuando la demora exceda a los tres meses de presentado el reclamo (art. 81, L. 11683).
- e) Recursos de amparo (arts. 182 y 183).

En los casos en que la demanda o el recurso interpuesto fuera manifiestamente ajeno a su competencia, el Tribunal rechazará el mismo por resolución fundada *in limine litis*, sin necesidad de dar traslado a la administración (art. 24, RPTFN).

Ante una apelación evidentemente maliciosa, el Tribunal está facultado para sancionar, a quien la haya interpuesto, con un interés igual al establecido por el artículo 37 de la ley 11683, el cual puede aumentar en un ciento por ciento (art. 168, L. 11683).

Esquemmatizando lo expuesto, tenemos:

COMPETENCIA TRIBUTARIA	ORIGINARIA	Demandas directas de repetición por un monto superior a \$ 2.500
		Recurso por retardo en la resolución de reclamos por repetición no resueltos.
		Recurso de amparo
	TRIBUNAL DE ALZADA	Recurso de apelación contra resoluciones determinativas de tributos y accesorios por un monto superior a \$ 2.500
		Recurso de apelación contra resoluciones que ajusten

		quebrantos por un monto superior a \$ 7.000
		Recurso de apelación contra resoluciones que impongan multas por un monto superior a \$ 2.500
		Recurso de apelación contra resoluciones denegatorias de reclamos por repetición de tributos por un monto superior a \$ 2.500

Hasta aquí hemos conocido las particularidades del Tribunal Fiscal de la Nación y cuáles son los casos en los que podemos recurrir a él. A continuación, veremos las cuestiones procesales que resultan de conocimiento indispensable para litigar en el TFN para luego sí, con dicho bagaje, incursionar en detalle en el procedimiento en sí mismo.

3. CUESTIONES PROCESALES

Previamente a adentrarnos en el estudio de las etapas que integran el procedimiento ante el TFN, haremos una exposición de las cuestiones procesales más importantes, debido a que de ellas depende la validez de los actos procesales que se realicen.

3.1. NORMATIVA APLICABLE

El procedimiento ante el TFN está establecido por el Título II de la *ley 11683*, el *decreto 1397/1979* reglamentario de dicha ley y por el Reglamento de Procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación (RPTFN) -Ac. 840/1993-. Asimismo, para aquellos casos que no se encuentren previstos en la normativa citada precedentemente, se aplican supletoriamente los *códigos de fondo*, esto es, el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (CPCCN) y, en su caso, el Código Procesal Penal de la Nación (CPPN) (art. 197, L. 11683).

3.2. FORMA DE LOS ESCRITOS (ARTS. 46 Y 47, AC. 1952, CSJN)

Todo escrito que se presente ante el TFN debe observar las formalidades exigidas por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, esto es, utilización de tinta negra, firmados y sellados al pie del mismo. Los profesionales deben indicar el tomo y folio o el número de sus inscripciones en las matrículas.

Deben titularse con la expresión clara de su objeto (Presenta recurso de apelación, contesta recurso, etc.) y, luego, debe ser encabezado con el nombre de quien lo presenta, el carácter que lo hace, el domicilio constituido, el número y carátula del expediente.

A su vez, todo escrito del que deba darse traslado a la contraparte deberá ser acompañado con su respectiva copia (art. 120, CPCCN).

3.3. CÓMPUTO DE PLAZOS

Días hábiles: Conforme lo establecido en el artículo 152 de la ley 11683, todos los términos serán de días hábiles y se suspenderán durante el período anual de feria del Tribunal. Por su parte, el artículo 3 del RPTFN establece la feria del Tribunal durante el mes de enero y en el período en que la Corte Suprema de Justicia de la Nación implante feria -generalmente lo hace en la segunda quincena del mes de julio-, cuando funcionará como Tribunal de feria, entendiendo únicamente en los recursos de amparo y en aquellos asuntos que no admitan demora.

Días inhábiles: Para el cálculo de los plazos, no deben contarse los días inhábiles: domingos, feriados nacionales, días no laborables establecidos por el Congreso o por el Poder Ejecutivo, los que sean declarados feriados judiciales por la Corte Suprema de Justicia de la Nación y los asuetos administrativos declarados inhábiles por Acordada del TFN.

Plazo de gracia: También es de aplicación supletoria lo establecido en el tercer párrafo del artículo 124 del CPCCN que dispone que el escrito no presentado dentro del horario del día en que venciere el plazo, podrá ser presentado válidamente el día hábil inmediato y dentro de las

dos primeras horas. Como la Mesa de Entradas del Tribunal funciona en el horario de 12.30 h a 16.30 h, la presentación podrá realizarse hasta las 14:30 del día hábil siguiente.

Ampliación de plazos: Asimismo, por aplicación supletoria del artículo 158 del CPCCN, los plazos serán ampliados, a razón de un día por cada doscientos (200) kilómetros o fracción que no baje de cien, respecto a la distancia resultante entre el domicilio del contribuyente y la sede del Tribunal⁽²⁾.

La eficacia de un acto procesal depende de que sea ejecutado en el momento oportuno, pues lo contrario puede ocasionar la pérdida del derecho.

Cabe destacar que la ampliación de los plazos establecida en el artículo 158 del CPCCN solamente operará para la interposición del recurso o demanda, puesto que luego de ello se tendrá como domicilio procesal aquel que el interesado haya constituido en el radio de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

3.4. NOTIFICACIONES

Las notificaciones tienen como fin comunicar a las partes y a terceros vinculados al proceso una resolución o poner en conocimiento a una parte de un escrito presentado por la otra.

Los plazos procesales empezarán a correr desde la notificación, sin contar el día en que se practique esa diligencia ni los días inhábiles (art. 156, CPCCN).

El acto de notificar se encuentra a cargo del TFN, aunque el Vocal Instructor o la Sala están facultados para poner las notificaciones a cargo de las partes (art. 9, RPTFN).

La fecha de notificación es de vital importancia en el proceso, debido a que es desde la misma cuando comienzan a contarse los plazos procesales. Estos se computan desde el día inmediato posterior al de recibida la notificación.

Si la notificación es recibida en un día inhábil, por ejemplo un día sábado, el plazo se computará desde el primer día hábil siguiente al de la notificación.

3.4.1. Clases de notificación

El artículo 9 del RPTFN establece que las notificaciones deben efectuarse por cualquiera de estos medios:

- * Personalmente en el expediente
- * Por nota
- * Por carta certificada con aviso de recepción
- * Por telegrama
- * Por cédula

3.4.1.1. Notificación por cédula

El artículo 11 del RPTFN dispone que se debe notificar por cédula lo siguiente:

- * El traslado del recurso
- * El traslado de las excepciones
- * La resolución que decide el tratamiento de las excepciones
- * La resolución que dispone la elevatoria a la Sala y la que ordena la apertura a prueba
- * El auto de clausura de la etapa probatoria
- * El auto que dispone la producción de alegatos o convoca a audiencia para la vista de la causa
- * Las medidas para mejor proveer
- * El llamado de autos para sentencia y las convocatorias a plenarios
- * Las sentencias, pongan o no fin al litigio
- * Las resoluciones que aprueban liquidaciones
- * El traslado de la expresión de agravios
- * La resolución que fija plazo al poderante para proveer el reemplazo del apoderado renunciante
- * Las resoluciones dictadas en los supuestos del artículo 146

- * La notificación de la nueva integración de la Sala

Requisitos de la cédula: El artículo 10 del RPTFN dispone que las cédulas deben ser suscriptas por el secretario y se ajustarán a los requisitos establecidos por el artículo 137 del CPCCN (nombre, juicio en que se practica, juzgado y secretaria, transcripción de la resolución y objeto), pudiendo omitirse la transcripción de la resolución a notificar si se le adjunta copia de la misma, debidamente certificada por el secretario.

3.4.1.2. Notificación por nota

Como puede observarse de lo enunciado hasta aquí, el principio general en el procedimiento ante el TFN es la notificación por cédula, mientras que la notificación por nota se limita solo a ciertos casos particulares como los siguientes:

- * Dictada la declaración de rebeldía las notificaciones sucesivas, se practicarán por nota, salvo la declaración de la misma, las sentencias y las resoluciones que aprueben liquidaciones (art. 12, RPTFN).
- * El Vocal Instructor o la Sala pueden disponer la notificación por nota mediante resolución fundada, lo que se hará saber por cédula con, por lo menos, veinticuatro horas de anticipación al primer día de nota (art. 13, RPTFN).

Días de notas: Los días de notificación por nota están previstos en el artículo 13 del RPTFN como *martes y viernes*.

3.4.1.3. Notificación en audiencia

Cuando se dicten resoluciones en audiencias que consten en el acta que se labre que se incorpore al expediente, se reputarán notificadas en el mismo acto a la parte ausente que hubiera sido convocada por alguno de los medios de notificación previstos en el artículo 9 del Reglamento (art. 14, RPTFN).

3.4.2. Nulidad de la notificación

Se aplica supletoriamente el artículo 149 del CPCCN, que prevé la nulidad de la notificación cuando la irregularidad fuere grave e impidiere al interesado cumplir oportunamente los actos procesales vinculados con la resolución que se notifica.

Se deben conocer las formalidades que deben cumplir las notificaciones, porque la inobservancia de las mismas hace que una notificación pueda llegar a ser nula y, por consiguiente, no computables los plazos que dependan de ella.

3.5. LAS PARTES

3.5.1. Concepto de partes

En el proceso contencioso, llamamos "partes" a los sujetos contrapuestos, cuyo conflicto de intereses genera la contienda judicial.

El sujeto activo es la persona que interpone el recurso o demanda -actor-, y el sujeto pasivo es la persona contra quien se demanda o recurre -demandado-.

Como en el proceso ante el TFN se ataca una resolución o un acto de la AFIP-DGI, el actor será el contribuyente, y el demandado será siempre el organismo fiscal.

Son parte, en el proceso ante el TFN, los sujetos que integran la relación jurídica tributaria. Por lo tanto, **no reviste la calidad de parte el representante**, sino que lo es el sujeto representado.

3.5.2. Personería (art. 160, L. 11683)

La personería se trata de la capacidad legal para comparecer en un juicio.

En la instancia ante el Tribunal Fiscal de la Nación, los interesados pueden actuar de las siguientes maneras:

- * Personalmente (Personas físicas)
- * Por medio de sus representantes legales (Personas de existencia ideal e incapaces)
- * Por mandatario especial, el que acreditará su calidad de tal mediante simple autorización certificada por el Secretario o Escribano Público.

3.5.2.1. Representación y patrocinio

Representación: Es la actuación en el proceso de un tercero ajeno a la litis, al cual la parte le otorga un mandato para que la represente y realice la actividad procesal que le corresponde en su nombre e interés.

Patrocinio: Es el asesoramiento jurídico que brinda un profesional durante el proceso.

La representación o el patrocinio pueden ser ejercidos por (art. 161, L. 11683):

- * Las personas autorizadas para actuar en causas judiciales (abogados o procuradores)
- * Doctores en ciencias económicas o contadores públicos matriculados.

3.5.2.2. Formas de acreditar la representación (art. 15, RPTFN)

La representación para actuar en juicio se acredita con:

- * Testimonio de poder general o especial otorgado ante escribano público.
- * Autorización especial extendida necesariamente en el formulario F3⁽³⁾, certificado por escribano público u otorgado ante el secretario general del Tribunal, o ante los jefes de las delegaciones, distritos, agencias de la DGI en el interior del país.

Cuando el que otorga la autorización invoca la representación de un tercero (sociedades, etc.), debe acompañarse el formulario F3, en original (o copia certificada) y copia, con la documentación que justifique la personería invocada.

- * En el caso de abogados o procuradores inscriptos en la matrícula, debe acompañarse dos copias simples del poder general o especial para varios actos firmados por el letrado patrocinante o por el apoderado.

3.5.2.3. Representación del Fisco Nacional (art. 97, L. 11683)

El Fisco Nacional actúa durante el proceso a través de su cuerpo de abogados, los cuales acreditan su representación a través del certificado expedido por la repartición fiscal.

3.5.3. Gestor (art. 48, CPCCN)

El CPCCN prevé un instituto, de carácter excepcional, que permite presentarse a quien carezca de representación solo ante situaciones particulares que impliquen una urgencia. Por ejemplo, es un acto procesal urgente el vencimiento del plazo para la interposición de un recurso o demanda, puesto que dicho vencimiento genera la pérdida total del derecho a accionar del contribuyente.

Por ello, cuando deban realizarse actos procesales urgentes y existan hechos o circunstancias que impidan la actuación de la parte que ha de cumplirlos, se admite la comparecencia en juicio de quien no tuviera representación conferida, en carácter de gestor.

En su presentación, el gestor debe indicar la parte en cuyo beneficio pretende actuar y deberá expresar las razones que justifiquen la urgencia por la que se ha presentado sin la representación necesaria.

Dentro de los 40 días de la fecha de su primera presentación, el gestor debe acompañar los instrumentos que acrediten la representación invocada, o bien, la parte debe ratificar su gestión. Si ello no es cumplimentado, será nulo todo lo actuado por el gestor, el que deberá satisfacer las costas, sin perjuicio de su responsabilidad por el daño que hubiere producido.

La facultad otorgada por el artículo 48 del CPCCN solo podrá ejercerse una vez en el transcurso del juicio.

La procedencia de la presentación como gestor debe ser analizada por el vocal teniendo en cuenta las razones de urgencia que invoque.

Vencido el plazo de 40 días para la acreditación de la representación, operará la nulidad por el solo vencimiento del plazo sin que se requiera intimación previa.

3.5.4. Pluralidad de partes y unificación de personería (art. 17, RPTFN)

En el caso de que actúen ante el Tribunal diversas partes con un interés común, el vocal instructor o la sala, de oficio o a petición de parte, las intimará para que unifiquen personería dentro del plazo de 10 días.

En caso de que las partes no acordaran la designación de un representante único, el vocal instructor de la causa lo designará eligiendo entre los que intervienen en el proceso. Esta resolución no es pasible de ser recurrida.

3.5.5. Asistencia letrada obligatoria (art. 18, RPTFN)

Como dijimos anteriormente, los interesados pueden optar por presentarse personalmente en el proceso o con el patrocinio o representación de un abogado, doctor en ciencias económicas o contador público. Por lo tanto, no es obligatorio el patrocinio letrado en materia impositiva, sino que depende de la voluntad de la parte.

Sin embargo, el vocal instructor puede ordenar que la parte sea asistida por letrado cuando, a su juicio, esa falta de patrocinio obstaculizara la buena marcha del proceso, la celeridad y el orden del procedimiento o así lo exigiere la naturaleza jurídica de las cuestiones controvertidas o la defensa del recurrente o demandante.

3.5.6. Cesación de la representación (art. 53, CPCCN)

La representación de los apoderados cesa:

- 1) Por revocación expresa del mandato en el expediente. En este caso, el poderdante deberá comparecer por sí o constituir nuevo apoderado sin necesidad de emplazamiento o citación, so pena de constituirse el juicio en rebeldía. La sola presentación del mandante no revoca el poder.
- 2) Por renuncia, en cuyo caso el apoderado deberá, bajo pena de daños y perjuicios, continuar las gestiones hasta que haya vencido el plazo que el juez fije al poderdante para reemplazarlo o comparecer por sí. La fijación del plazo se hará bajo apercibimiento de continuarse el juicio en rebeldía.
- 3) Por haber cesado la personalidad con que litigaba el poderdante.
- 4) Por haber concluido la causa para la cual se le otorgó el poder.
- 5) Por muerte o incapacidad del poderdante. En tales casos, el apoderado continuará ejerciendo su personería hasta que los herederos o representante legal tomen la intervención que les corresponda en el caso, o venza el plazo fijado en este mismo inciso.
- 6) Por muerte o inhabilidad del apoderado. Producido el caso, se suspenderá la tramitación del juicio, y el juez fijará al mandante un plazo para que comparezca por sí o por nuevo apoderado. Vencido el plazo fijado sin que el mandante satisfaga el requerimiento, se continuará el juicio en rebeldía.

3.6. SANCIONES PROCESALES (ART. 162, L. 11683)

El TFN y el vocal interviniente tienen la facultad de aplicar sanciones a las partes y demás personas vinculadas con el proceso -peritos, testigos, etc.-, en los siguientes casos:

- a) de desobediencia;
- b) cuando no preste la adecuada colaboración para el rápido y eficaz desarrollo del proceso.

Las sanciones pueden consistir en:

1. Llamados de atención.
2. Apercibimiento.
3. Multa de hasta \$ 2.000.

Las sanciones serán comunicadas a la entidad que ejerza el poder disciplinario de la profesión en su caso.

Las resoluciones que aplican sanciones son apelables dentro de los tres días ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, pero el recurso se sustanciará dentro del término y forma previstos para la apelación de la sentencia definitiva.

Las resoluciones firmes que impongan multas deberán cumplirse dentro del tercer día, bajo apercibimiento de seguir la vía de ejecución fiscal.

4. PROCEDIMIENTO ANTE EL TFN

4.1. PROCEDIMIENTO. CONCEPTO

Un procedimiento implica que se debe seguir una serie común de pasos definidos para la concreción de un fin. El procedimiento judicial está constituido por una serie de actos jurídicos, regulados en una ley procesal, que tienen por objeto la producción del efecto jurídico final propio del proceso.

4.2. ETAPAS DEL PROCEDIMIENTO ANTE EL TFN

PRESENTACIÓN DEL ESCRITO DE RECURSO O DEMANDA

CONTESTACIÓN DEL RECURSO O DEMANDA

TRATAMIENTO DE EXCEPCIONES PREVIAS

APERTURA DE LA CAUSA A PRUEBA

ALEGATO O VISTA DE LA CAUSA

MEDIDAS PARA MEJOR PROVEER

DICTADO DE SENTENCIA

4.2.1. Presentación del escrito de recurso o demanda

La presentación del escrito recursivo o de demanda ante el TFN es el acto jurídico realizado por el actor o demandante que inicia el procedimiento.

4.2.1.1. Plazo para la interposición

El recurso de apelación debe interponerse dentro de los 15 días contados a partir de la notificación de la resolución administrativa.

La demanda directa de repetición por pagos a requerimiento debe interponerse dentro de los 5 años que la ley prevé para su prescripción (art. 56, L. 11683).

El recurso por denegatoria tácita de repetición debe interponerse luego de que hayan transcurrido 3 meses de presentado el reclamo administrativo sin que se dictare resolución (art. 81, segundo párr., L. 11683).

En cambio, el recurso de amparo, no posee plazo de interposición, aunque es requisito previo haber interpuesto un pedido de pronto despacho en sede administrativa y que hayan transcurrido 15 días desde el mismo sin que se hubiere resuelto el trámite (art. 182, L. 11683).

El plazo para interponer un recurso o una demanda es *perentorio*, es decir que, si el mismo no es presentado dentro del plazo establecido por la ley, se pierde el derecho.

Esquemmatizando lo expuesto, tenemos:

PLAZO PARA INTERPONER	RECURSO DE APELACIÓN	15 días	Desde la notificación de la resolución de AFIP-DGI que determina impuestos, accesorios y multas o ajusta quebrantos
	DEMANDA DIRECTA DE REPETICIÓN	Dentro del plazo establecido para la prescripción	
	RECURSO POR RETARDO	Luego de 3 meses	Desde el reclamo administrativo no resuelto
	RECURSO DE AMPARO	15 días	Desde el pedido de pronto despacho

4.2.1.2. Requisitos para la presentación

La interposición del recurso debe realizarse por escrito. En el mismo se debe expresar todos los agravios, oponer excepciones, ofrecer la prueba y acompañar la prueba instrumental (art. 166, L. 11683).

Debe cumplir con ciertos *requisitos sustanciales*, debiendo especificarse (art. 19, RPTFN):

- * La naturaleza del recurso o demanda (recurso de apelación, demanda directa de repetición, amparo, etc.).
- * El impuesto al que se refiere (IVA, impuesto a las ganancias, impuesto sobre los bienes personales, etc.), indicando los períodos fiscales pertinentes.
- * El nombre, CUIT, domicilio real, domicilio fiscal y domicilio constituido del recurrente, este último necesariamente en el radio de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

- * El nombre y domicilio constituido, también en la Ciudad de Buenos Aires, de los profesionales representantes y patrocinantes.
- * La exposición clara y sucinta de los hechos, debiendo distinguir, en forma separada, los argumentos relativos a cada uno cuando sean más de uno.
- * La individualización de la resolución administrativa que se cuestiona, su fecha, funcionario administrativo interviniente (el juez administrativo que la suscribe) y el número de expediente administrativo.
- * El ofrecimiento de prueba.
- * La oposición de excepciones y el derecho expuesto sucintamente, con mención de las normas jurídicas aplicables.
- * El petitorio en términos concretos.

Debemos resaltar que tanto la oposición de excepciones previas como el ofrecimiento de prueba deben hacerse en el escrito de interposición del recurso o demanda, como única oportunidad para hacerlo. Si ello no es tenido en cuenta en este acto procesal, se pierde el derecho a hacerlo posteriormente. Ello también se aplica al Fisco Nacional en oportunidad de contestar la demanda o recurso.

El escrito elaborado siguiendo las especificaciones anteriores debe ser acompañado al momento de su presentación por ciertas piezas que constituyen sus *requisitos formales* (art. 20, RPTFN):

- * Formulario F4⁽⁴⁾ por quintuplicado, debidamente llenado a máquina, en el que se detallará:
 - * Monto cuestionado.
 - * Nombre, domicilio real o legal, domicilio fiscal, teléfono y domicilio constituido en CABA del contribuyente.
 - * Nombre, teléfono y domicilio constituido en CABA de los profesionales representantes y patrocinantes.
- * Dos copias del escrito de interposición del recurso o demanda.
- * Dos copias de la resolución administrativa cuestionada y de toda la documentación, firmadas por el contribuyente, si se presenta por derecho propio, o por su letrado.
- * La prueba documental acompañada con copia firmada por el contribuyente si se presenta por derecho propio, o por su letrado.
- * Los instrumentos que acrediten la representación, con copia firmada.

Cuando existan defectos formales en la presentación, el vocal instructor intimará al presentante a fin de que los subsane. En caso de que el demandante o apelante no cumpla con la intimación en el plazo establecido, es posible de ser tenido por no presentado.

4.2.1.3. Lugar de presentación del recurso o demanda

El recurso o demanda debe presentarse en la Mesa de Entradas Impositiva, ubicada en la en la Planta Baja de la sede del TFN sita en la Ciudad de Buenos Aires (art. 166, L. 11683).

En el caso de los contribuyentes domiciliados fuera de la Ciudad de Buenos Aires, la presentación puede hacerse ante las delegaciones de la AFIP-DGI correspondientes a sus domicilios, las cuales funcionarán como mesa de entradas del Tribunal (arts. 81 y 82, D. 1397/1979, y art. 2, RPTFN). Estas enviarán por correo certificado las presentaciones recibidas directamente al Tribunal Fiscal, dentro de las 48 horas (art. 22, RPTFN).

Las delegaciones de AFIP-DGI funcionarán únicamente como mesa de entradas del tribunal para la interposición de los recursos o demandas. Es decir que no será posible hacer las sucesivas presentaciones que hacen al proceso ante ellas, sino que deben realizarse solamente en la sede del TFN.

4.2.1.4. Constancia de la presentación (arts. 21 y 22, RPTFN)

Una vez presentado el recurso o demanda en la Mesa de Entradas del Tribunal, se le devolverá al interesado dos ejemplares del formulario F4 firmado y con el sello de cargo, como constancia de la presentación efectuada.

En el caso de que la presentación haya sido realizada ante una dependencia de AFIP, será esta la que intervenga la documentación con la fecha de recepción. Luego, cuando el Tribunal recibe

por correo estas presentaciones, remite al domicilio constituido en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires el formulario F4 con el número de causa asignado.

La interposición del recurso o demanda debe ser notificada por el contribuyente a la AFIP en el término de 15 (quince) días, de lo contrario, se configurará un incumplimiento de los deberes formales pasible de las sanciones establecidas en el artículo 39 de la ley de rito (art. 166, L. 11683).

4.2.1.5. Efectos de la interposición del recurso o demanda ante el TFN

La mera interposición del recurso ante este Organismo suspende la intimación de pago por la parte apelada, es decir que posee *efecto suspensivo* (art. 167, L. 11683).

Asimismo, *suspende la prescripción* de las acciones y poderes del Fisco para exigir el pago intimado, desde la intimación administrativa o desde la fecha de la resolución condenatoria en el caso de multas hasta noventa días después de notificada la sentencia del Tribunal (art. 65, L. 11683).

Cabe destacar que la apelación ante el TFN *no suspende el devengamiento de los intereses resarcitorios* previstos en el artículo 37 de la ley 11683, último párrafo.

4.2.1.6. Sorteo de expedientes (art. 151, ley 11683 y art. 7, RPTFN)

La Secretaría General de Asuntos Impositivos realiza el sorteo público de expedientes a última hora de los días *martes y jueves*, a fin de establecer cuál será el vocal instructor que entenderá en cada causa.

4.2.1.7. Vista para dictaminar sobre la tasa de actuación

Previo a elevar el expediente a la vocalía que haya sido desinsaculada en el sorteo público, el Secretario General de Asuntos Impositivos dará vista por cinco días a la División Coordinación de Impuestos de Sellos y Varios de la AFIP-DGI, para que los representantes fiscales dictaminen sobre la tasa de actuación que debe pagar el apelante o demandante (art. 7, RPTFN).

4.2.1.7.1. Tasa por actuación ante el TFN

La ley 25964 en su artículo 1 establece la sujeción de las actuaciones ante el Tribunal Fiscal a la tasa de actuación, salvo aquellas que se encuentren exentas.

Tasa: A todas las actuaciones, cualquiera sea su naturaleza, susceptibles de apreciación pecuniaria, se aplicará una tasa del 2.5% sobre el importe total cuestionado, incluyendo sanciones. En los recursos de amparo la tasa será un monto fijo de \$ 80 (art. 2, L. 25964).

Oportunidad y forma de pago: La tasa será abonada por la parte actora o recurrente, en su totalidad, en el acto de iniciación de las actuaciones (art. 3, L. 25964).

Para efectivizar el pago el contribuyente debe llenar el formulario de declaración jurada *F 294/B (Nuevo Modelo)* de AFIP con los datos de la causa, con el cual se presentará ante cualquier entidad bancaria habilitada para el cobro de los formularios del organismo recaudador. Opcionalmente, la tasa podrá cancelarse mediante transferencia electrónica de fondos a través de la página web de la Administración General, debiendo generarse el respectivo volante electrónico de pago (VEP) [RG (AFIP) 3124/2011].

El pago de la tasa debe acreditarse al interponer el recurso acompañando el formulario F 294/B y el ticket emitido por la entidad bancaria, ambos en original o, en el caso de pago electrónico, con el respectivo volante electrónico de pago (VEP).

Incumplimiento en el pago de la tasa: Las resoluciones que ordenen el pago de la tasa deben cumplirse dentro de los 5 días siguientes a la notificación. Transcurrido ese término sin que se hubiere efectuado el pago o manifestado oposición fundada a este, el Secretario General de Asuntos Impositivos librará, por orden de la vocalía, el certificado de deuda -o boleta de deuda- que será título suficiente, habilitante para que el Fisco Nacional proceda a su cobro mediante el proceso de ejecución. La falta de pago de la tasa no impide la prosecución del trámite normal del juicio (arts. 3 y 7, L. 25964).

Reducción de la tasa: La tasa se reducirá al tercio cuando prosperen excepciones previas que pongan fin al litigio y en las causas que finalicen por desistimiento de la actora anterior a la contestación del traslado del recurso por el Fisco Nacional. En estos casos, el Tribunal ordenará la devolución del excedente (art. 5, L. 25964).

En el supuesto de litigantes concursados civil o comercialmente, la tasa que corresponda a dicha parte podrá ser reducida hasta en un 50% (art. 9, L. 25964).

Exenciones: Estarán exentas del pago de la tasa por actuaciones las personas que actúen con beneficio de litigar sin gastos (art. 9, L. 25964).

Beneficio de litigar sin gastos: Aquellos que carecieren de recursos pueden solicitar la concesión del beneficio de litigar sin gastos al momento de interponer el recurso o en cualquier estado del proceso, conforme lo establecido por el artículo 78 y siguientes del CPCCN. Es decir, el recurrente puede solicitar que se los exima del pago de la tasa alegando que se encuentra en una "situación de pobreza" tal que le impide hacer frente a su obligación. Este pedido será evaluado por el Tribunal sobre la base de las pruebas que aporte el actor y tramitará por vía incidental. Si el beneficio fuera denegado, se pagará la tasa correspondiente luego de dictarse la resolución denegatoria.

La tasa por actuación ante el TFN integrará las costas del juicio y será soportada, en definitiva, por las partes en la misma proporción en que dichas costas deban ser satisfechas (art. 6, L. 25964).

La recaudación de la tasa ingresará a la Tesorería General de la Nación (art. 12, L. 25964).

4.2.1.8. Traslado del recurso o demanda al Fisco Nacional

El expediente es recibido en la vocalía donde, luego de verificarse su procedencia formal y resultando competente el Tribunal, el vocal instructor correrá traslado al Fisco Nacional, dentro de los 10 (diez) días de recibido el expediente, acompañando las copias de la presentación realizada; notificando dicha resolución al presentante (art. 7, RPTFN). El traslado conferido tiene como fin que el organismo fiscal oponga excepciones, acompañe el expediente administrativo y ofrezca prueba.

4.2.2. Contestación del recurso o demanda

La contestación del recurso o de la demanda que realice el Organismo Fiscal debe ajustarse a lo establecido en los artículos 19 y 20 del RPTFN y debe ser acompañada por el expediente administrativo y por los certificados sobre los pagos en caso de repeticiones (art. 25, RPTFN).

Con la contestación del recurso o de la demanda queda *trabada la litis* y fijadas las cuestiones sometidas a juzgamiento del Tribunal. Por ello, para introducir cualquier otra cuestión fuera de estos actos procesales, se necesita la conformidad de las partes⁽⁵⁾.

4.2.2.1. Plazo para la contestación del Fisco Nacional (arts. 169 y 178, L. 11683)

El traslado es conferido al Organismo Fiscal por el término de 30 (treinta) días dentro de los cuales deberá presentar su contestación. Para las Demandas Directas de Repetición -por pago a requerimiento-, el plazo será de 60 (sesenta) días.

Estos plazos pueden ser prorrogados, con la conformidad de las partes, por un término no mayor a 30 (treinta) días.

4.2.2.2. Falta de contestación del Fisco Nacional (art. 169, L. 11683 y arts. 26, 27, 28 y 29, RPTFN)

Si el Fisco Nacional no contesta en el plazo estipulado el vocal instructor, de oficio o a petición de parte, lo emplazará para que, en el término de 10 (diez) días, conteste el traslado del recurso o demanda oportunamente conferido.

En caso de que el ente recaudador no cumpla con dicho emplazamiento el Secretario de la Vocalía dejará constancia de ello en el expediente y será declarado en rebeldía por el vocal instructor.

4.2.2.2.1. Declaración de rebeldía (art. 170, L. 11683; art. 78, D. 1397/1979 y arts. 12 y 28, RPTFN)

Podemos definir genéricamente la rebeldía como la situación donde una de las partes no se presenta a comparecer en el juicio o, habiendo comparecido, abandona el proceso en cualquiera de sus instancias.

En efecto, cuando el Fisco Nacional no hubiera contestado el recurso o demanda o cuando cualquiera de las partes -Fisco o contribuyente- abandone el proceso después de haber comparecido, puede ser declarada, a pedido de parte o de oficio, en rebeldía por el vocal instructor.

Efectos de la declaración en rebeldía: La declaración de rebeldía no altera la secuencia del proceso sin que pueda en ningún caso retrogradar. Es decir que el proceso continuará

desarrollándose sin la comparecencia de aquel que ha sido declarado "rebelde" y si este se presentara a comparecer en cualquier momento no puede retrotraerse la sustanciación de la causa.

4.2.3. Tratamiento de excepciones previas

4.2.3.1. Excepciones previas. Concepto

Las excepciones previas constituyen el poder de oposición que tienen las partes mediante el cual, sin negar el fundamento de la demanda o recurso, impiden la iniciación del proceso paralizándolo momentáneamente (dilatatorias) o extinguiendo definitivamente (perentorias).

Son defensas previas alegadas que normalmente versan sobre el proceso y no sobre la pretensión de fondo. Tienden a corregir errores (defecto legal), a evitar un proceso inútil (litispendencia) o a impedir un juicio nulo (incompetencia, falta de personería).

Como hemos señalado, pueden ser opuestas por el apelante o demandante en oportunidad de interposición del recurso o demanda para oponerse a la pretensión fiscal y también por el Organismo Fiscal al contestar el traslado del recurso o demanda en oposición a la acción deducida en su contra, ofreciendo asimismo la prueba sobre las mismas.

4.2.3.2. Excepciones oponibles (art. 171, L. 11683)

Las excepciones que pueden oponerse como de previo y especial pronunciamiento son las siguientes:

- a) Incompetencia.
- b) Falta de personería.
- c) Falta de legitimación en el recurrente o la apelada.
- d) Litispendencia.
- e) Cosa juzgada.
- f) Defecto legal.
- g) Prescripción.
- h) Nulidad.

Solo serán oponibles, en el proceso ante el TFN, las excepciones enumeradas taxativamente en la ley 11683.

4.2.3.3. Tipos de excepciones

Podemos dividir las excepciones previas en excepciones perentorias y dilatatorias:

Excepciones perentorias: Son aquellas que, de prosperar, ponen fin al proceso.

Excepciones dilatatorias: Son aquellas que, de prosperar, excluyen temporalmente el pronunciamiento del Tribunal sobre el fondo de la cuestión, pero, una vez resueltas, no obstan que se resuelva la pretensión.

4.2.3.3.1. Excepciones perentorias

4.2.3.3.1.1. Incompetencia

La excepción de incompetencia es planteada cuando el demandado entiende que el organismo llamado a entender en la causa no resulta competente, ya sea en razón de la materia o monto. Por tal motivo, solo puede ser planteada por el Fisco Nacional cuando considera que el Tribunal Fiscal no resulta competente para entender en el recurso interpuesto por el contribuyente.

4.2.3.3.1.2. Falta de legitimación en el recurrente o la apelada

La excepción de falta de legitimación debe plantearse cuando el sujeto recurrente o demandante no coincide con aquel contra el cual ha sido dirigido el acto administrativo. Procede cuando quien se presenta a interponer el recurso o demanda no resulta ser el sujeto habilitado por la ley para asumir la calidad de actor, es decir que carece de legitimación procesal por no ser la persona titular de la relación jurídica sustancial en que se basa la pretensión.

4.2.3.3.1.3. Cosa juzgada

La excepción de cosa juzgada será interpuesta por cualquiera de las partes cuando exista un pronunciamiento firme sobre la cuestión llevada a debate ante el TFN. Tiene su fundamento en evitar que vuelva a juzgarse una cuestión ya resuelta por otro organismo jurisdiccional. Para que

dicha excepción pueda prosperar, debe cumplir con la identidad de partes (identidad subjetiva) e identidad de la causa (identidad jurídica).

4.2.3.3.1.4. Prescripción

La excepción de prescripción será oponible por el actor cuando, de conformidad con lo establecido en los artículos 56 a 59 de la ley 11683, se haya extinguido la facultad del Fisco Nacional para determinar, exigir el pago de los impuestos, aplicar y hacer efectivas las multas por el transcurso del tiempo y la inacción de este. Por ello, solo será opuesta por el contribuyente, pudiendo hacerlo en cualquier instancia del proceso⁽⁶⁾.

4.2.3.3.1.5. Nulidad

La excepción de nulidad procederá cuando el acto administrativo atacado se encuentre viciado, y dicho vicio no pueda ser subsanado. Asimismo, para que la excepción prospere, dicho vicio debe provocar un perjuicio, tal que coloque al contribuyente en un estado de indefensión.

4.2.3.3.2. Excepciones dilatorias

4.2.3.3.2.1. Falta de personería

La excepción de falta de personería procede cuando los poderes que acreditan el mandato invocado por los representantes de cualquiera de las partes resulten defectuosos o insuficientes, o cuando el litigante no posea capacidad procesal para comparecer en el juicio.

4.2.3.3.2.2. Litispendencia

La excepción de litispendencia deberá oponerse cuando exista otro proceso pendiente entre las mismas partes, por el mismo objeto y en razón de la misma causa, a fin de evitar el posible escándalo jurídico que ocasionarían sentencias contradictorias. En efecto, para que resulte procedente dicha excepción, debe cumplirse con la "regla de la tripe identidad", es decir, identidad de personas, identidad de objeto e identidad de causa.

4.2.3.3.2.3. Defecto legal

La excepción de defecto legal procede cuando el escrito recursivo o de demanda en su forma no cumple con las formalidades prescriptas por la ley. Los defectos deben revestir una gravedad tal que afecten el derecho de defensa y que no permitan conocer cuál es la pretensión de la contraparte.

Esta excepción no procede cuando el accionante no haya expresado agravios en su escrito de demanda o recurso.

Esquemmatizando lo expuesto hasta aquí, tenemos:

EXCEPCIONES PREVIAS	DILATORIAS	Falta de personería
		Litispendencia
		Defecto legal
	PERENTORIAS	Incompetencia
		Falta de legitimación en el accionante o la accionada
		Cosa juzgada
		Prescripción
		Nulidad

4.2.3.4. Admisibilidad de excepciones de previo y especial pronunciamiento

Según lo prescripto por el artículo 171 de la ley 11683, las partes pueden oponer las excepciones que hemos tratado anteriormente como de previo y especial pronunciamiento.

Así, producida la contestación del Fisco Nacional, el vocal instructor dará traslado por el término de 10 días al apelante de las excepciones que este hubiera opuesto para que las conteste y ofrezca la prueba que haga a las mismas. Nótese que, de las excepciones que hubieran sido opuestas por el recurrente, el ente fiscal ha tomado conocimiento en oportunidad de habersele conferido el traslado del recurso interpuesto (art. 169, L. 11683).

El Vocal instructor, dentro de los 10 días, debe resolver respecto de la admisibilidad como de previo y especial pronunciamiento de las excepciones que hubieran opuesto las partes,

ordenando la producción de las pruebas ofrecidas, para las cuales se aplicarán las normas generales de la ley (art. 79, D. 1397/1979).

Producidas las pruebas, el Vocal clausurará el período probatorio y elevará los autos a consideración de la Sala. Siendo que no se prevé el alegato en esta instancia, los autos pasarán automáticamente a sentencia.

Es facultad del Vocal Instructor decidir respecto de si una excepción será tratada como de previo y especial pronunciamiento o de si será tratada con el fondo de la causa. La resolución que así lo disponga será inapelable (art. 171, L. 11683).

Si la sentencia resuelve cuestiones previas que no ponen fin al litigio, la posibilidad de apelarla quedará postergada hasta el momento de apelarse la sentencia definitiva (art. 189, L. 11683).

4.2.4. Apertura de la causa a prueba

Luego de producida la contestación del Fisco Nacional y de que hayan sido resueltas o diferidas las excepciones previas, subsistiendo hechos controvertidos tendrá lugar la apertura del período probatorio.

Esta etapa tiene por finalidad que las partes, tanto el Fisco como el contribuyente, proporcionen a los juzgadores la convicción de la existencia o inexistencia de los hechos alegados.

El proceso que estamos analizando tiene por fin máximo la averiguación de la verdad sobre los hechos sometidos al juzgamiento del Tribunal Fiscal. Por ello, debemos reparar en la importancia fundamental que toma la actividad probatoria a través de los medios legales para lograr el convencimiento de los vocales para el dictado de la sentencia.

4.2.4.1. Prueba. Concepto

Podemos decir que "...prueba es la actividad procesal, realizada con el auxilio de los medios establecidos por la ley, tendiente a crear la convicción judicial sobre la existencia o inexistencia de los hechos afirmados por las partes como fundamento de sus pretensiones o defensas"⁽¹⁾.

4.2.4.2. Objeto de la prueba

El objeto de la prueba está constituido por aquello que deberá probarse, lo cual es vital tener en claro al momento de ofrecer las pruebas que hagan a nuestra defensa.

Deben probarse los *hechos afirmados* por las partes que constituyen el sustento de su pretensión. Asimismo, dichos hechos deben ser *controvertidos*, es decir, afirmados por una de las partes y negados por la otra y *conducentes*, esto es, relevantes para la resolución de la causa.

El derecho no debe probarse, en tanto las normas aplicables se presumen conocidas por el juez según la máxima *iura novit curia*, excepto que se trate de normas extranjeras, en cuyo caso sí deberá probarse.

4.2.4.3. Carga de la prueba (art. 377, CPCCN)

La "carga de la prueba" se refiere a quien debe probar, y esta le incumbe a la parte que afirme la existencia de un hecho controvertido. Es decir que le corresponderá a cada parte probar los hechos alegados en consonancia con la regla *onus probandi incumbit ei qui dicit*, que impone la carga de la prueba a quien afirma un hecho, resultando por lo tanto correlativa a la carga de la proposición de los hechos.

Como en el proceso desarrollado ante el TFN es el contribuyente el que impugna una determinación o un acto administrativo, los cuales gozan de la presunción de legitimidad, generalmente es a este a quien le incumbe la carga probatoria.

4.2.4.4. Oportunidad para el ofrecimiento de las pruebas

La prueba debe ser ofrecida en el primer acto procesal que realice cada una de las partes. El actor deberá hacerlo al interponer el recurso o demanda y el Fisco Nacional en la contestación (art. 166, L. 11683, y art. 19, RPTFN). No se admitirán pruebas sobre hechos que no hayan sido invocados por las partes en sus escritos de interposición y contestación (art. 33, RPTFN).

La ley procedimental dispone que se debe "ofrecer la prueba", ello significa que las partes presentarán las que entiendan deban ser producidas en defensa de sus derechos, pero es

facultad del Vocal Instructor resolver sobre la pertinencia y admisibilidad de las mismas (art. 173, L. 11683).

La prueba documental, por su parte, no debe ser ofrecida sino que se debe “acompañar” en la misma oportunidad.

Si la prueba no es ofrecida en el momento oportuno, se pierde el derecho a hacerlo posteriormente por aplicación del “*principio de preclusión procesa*”. Por ello, debe evaluarse con singular detenimiento cuáles serán las pruebas que nos permitan lograr la convicción de los vocales respecto a nuestro derecho antes de presentar el recurso ante el TFN.

4.2.4.4.1. Limitación al ofrecimiento de prueba establecida por el artículo 166

Sobre la oportunidad para el ofrecimiento de la prueba, cabe resaltar que la modificación introducida por la ley 25239 ha incorporado al segundo párrafo del artículo 166 de la ley procedimental lo siguiente: “*Salvo en materia de sanciones y sin perjuicio de las facultades establecidas en los artículos 164 y 177, no se podrá ofrecer la prueba que no hubiera sido ofrecida en el correspondiente procedimiento ante la Dirección General Impositiva, con excepción de la prueba sobre hechos nuevos o la necesaria para reputar el resultado de medidas para mejor proveer dispuestas en sede administrativa*”. Dicha modificación constituye una seria limitación para los contribuyentes.

Así lo han entendido casi todas las salas del Tribunal Fiscal, las cuales sostienen que la reforma introducida se opone al principio constitucional de defensa (art. 18, CN) y del debido proceso, recogido en el plano constitucional por el Pacto de San José de Costa Rica (art. 8).

4.2.4.5. Medios de prueba

Los medios de prueba son los procedimientos u operaciones para demostrar la existencia o inexistencia de los hechos afirmados con el fin de formar la convicción del juzgador.

Como hemos dicho, los medios de prueba son establecidos por la ley, la cual admite los siguientes:

1. Documental.
2. Informes.
3. Testimonial.
4. Pericial.

La ley 11683 solamente hace referencia a la prueba de informes en su artículo 175. Por su parte, el RPTFN menciona a los medios probatorios en su Título V. “De la prueba” contemplando, además de la prueba documental, la informativa, testimonial y la pericial (arts. 33 a 50, RPTFN).

Como hemos señalado, cuando comenzamos el estudio de este contencioso, el Tribunal Fiscal de la Nación tiene amplias facultades para establecer la verdad de los hechos independientemente de lo alegado por las partes (art. 164, L. 11683). Al tratarse de un contencioso amplio que permite a las partes ofrecer todas aquellas pruebas que hagan a su derecho la enumeración de los medios de prueba que realizamos precedentemente no resulta taxativa.

Debe tenerse en cuenta que la **prueba confesional** prevista en el CPCCN no es aplicable al presente proceso.

4.2.4.5.1. Prueba documental

4.2.4.5.1.1. Documento. Concepto

Denominamos *documento* a “...*todo objeto susceptible de representar una manifestación del pensamiento, con prescindencia de la forma en que esa representación se exterioriza*.”

Por lo tanto son documentos los que llevan signos de escritura, sino también todos aquellos objetos que como los hitos, planos, marcas, contraseñas, mapas, fotografías, películas cinematográficas, cintas megafónicas, videos, etcétera, poseen la misma aptitud representativa”⁽⁸⁾.

En lo concerniente a la actividad probatoria que puede desarrollarse ante el TFN, la prueba documental prevista en el RPTFN y el CPCCN se refiere preferentemente a los instrumentos escritos o literales.

4.2.4.5.1.2. Clasificación

Los documentos pueden clasificarse de diversas maneras, en lo que aquí nos interesa haremos solamente la diferenciación entre instrumentos públicos y privados.

Instrumentos públicos: Son aquellos instrumentos "...otorgados por un funcionario público o depositario de la fe pública dentro de los límites de su competencia y de acuerdo con las formalidades prescriptas por la ley"⁽⁹⁾. El Código Civil de la República Argentina hace una enumeración ejemplificativa de ellos en su artículo 979.

Instrumentos privados: Son aquellos instrumentos que no reúnen las características de los instrumentos públicos, sea que emanen de las partes o de terceros y cuyo elemento esencial es la firma de las partes (art. 1012, CC).

4.2.4.5.1.3. Impugnación de documentos

Cuando un documento es impugnado por la contraparte la diferenciación que acabamos de hacer, entre públicos y privados, es de suma importancia a la hora de establecer a quien le corresponde la carga de la prueba dependiendo del tipo de instrumento de que se trate.

Los instrumentos públicos tienen valor probatorio por sí mismos, es decir que hacen plena fe no solo entre las partes, sino contra terceros, en cuanto a su contenido sin necesidad de reconocimiento por la parte a quien se oponen, por su presunción de autenticidad establecida por el Código Civil. En este caso, la impugnación debe realizarse a través de una "redargución de falsedad" (art. 395, CPCCN), correspondiéndole la carga de la prueba a la parte que ataca la validez del documento.

Los documentos privados, en cambio, carecen de valor probatorio por sí mismos, hasta tanto sea acreditada su autenticidad mediante el reconocimiento de la parte, por cotejo y comparación de letra o por cualquier otro medio de prueba (por ejemplo con una pericia caligráfica). Le corresponde la carga de la prueba a la parte que manifiesta la autenticidad del documento.

Las *fotocopias* carecen valor probatorio, ya que no poseen el carácter de instrumento, debido a que carecen de las firmas originales que como hemos sostenido es un elemento esencial (art. 1012, CC), aun cuando estén certificadas por escribano público⁽¹⁰⁾.

Las *actas labrada por funcionarios de la DGI* hacen plena fe sobre las manifestaciones verbales del sujeto pasivo -contribuyente-, pero solo de la existencia de las mismas, no sobre la veracidad de lo que ha sostenido⁽¹¹⁾.

Respecto de las *actas de los inspectores de la DGI*, existen criterios encontrados en los pronunciamientos del TFN, mientras para algunos poseen el mismo valor probatorio que los instrumentos públicos conforme lo establecido por el artículo 979 del Código Civil⁽¹²⁾; otros entienden que pueden desvirtuarse por otros medios probatorios, sin necesidad de acudir a la redargución de falsedad⁽¹³⁾.

Por otro lado, los *libros de comercio* son un medio de prueba admitido por el Código de Comercio en el artículo 208, inciso 5). La ley presume su validez, correspondiendo la carga de la prueba a quien los desconozca siempre y cuando sean llevados en legal forma (arts. 44, 55 y 63, CCo.). No poseerán eficacia probatoria los asientos contenidos en los libros de comercio si no se presentan los comprobantes respaldatorios de los mismos (art. 43, CCo.).

4.2.4.5.1.4. Oportunidad y forma de presentación

La prueba documental debe ser presentada por el recurrente en oportunidad de la interposición del recurso o demanda y por el Fisco Nacional en la contestación. Nótese que los instrumentos deben ser acompañados como *única oportunidad* con el primer acto procesal que realice cualquiera de las partes. El actor debe acompañar el recurso o demanda interpuesto con todos aquellos instrumentos que hagan a su derecho, con dos copias firmadas por el recurrente o demandante o su letrado representante (art. 20, RPTFN). El Organismo Fiscal deberá acompañar su contestación con el expediente administrativo o las certificaciones de pagos y la restante prueba documental que considere necesaria (art. 25, RPTFN).

Luego de interpuesto el recurso o de la contestación, solo pueden presentarse documentos en la misma oportunidad que los hechos nuevos invocados, es decir que únicamente se agregarán al expediente documentos relativos a hechos nuevos en el término de 5 días después de notificada la resolución que dispone la apertura de la causa a prueba, con la constancia de haber entregado copia de ellos a la contraparte (arts. 34 y 35, RPTFN).

No se admite *documentación en idioma extranjero*, sino que debe ser acompañada su traducción al castellano, de lo contrario, el Vocal Instructor intimará a la parte para que lo

| haga (art. 123, CPCCN). |

4.2.4.5.2. Prueba informativa

4.2.4.5.2.1. Concepto

La prueba de informes es "...un medio de aportar al proceso datos concretos acerca de actos o hechos resultantes de la documentación, archivos o registros contables de terceros o de las partes, siempre que tales datos no provengan necesariamente del conocimiento personal de aquellos"⁽¹⁴⁾.

Mediante la prueba de informes se solicitan, mediante oficios o exhortos, datos relativos a documentación, archivos o registros de terceros -sean personas físicas o jurídicas-, documentos en poder de escribanos con registros o de entidades públicas o privadas (art. 396, CPCCN).

4.2.4.5.2.2. Pedidos de informes. Procedencia

El artículo 36 del RRTFN remite a lo normado en el CPCCN respecto de la prueba de informes en los artículos 396, 397, 400 y 401.

Al ser ello así, tenemos que los pedidos de informes:

- * Pueden solicitarse a las oficinas públicas, escribanos con registro y entidades privadas.
- * Deben versar sobre hechos concretos, claramente individualizados y controvertidos en el proceso.
- * Procederán únicamente respecto de actos o hechos que resulten de la documentación, archivo o registro contable del informante.
- * Pueden requerir a las oficinas públicas -AFIP- la remisión de expedientes, testimonios o certificados, relacionados con la causa.

| No serán admitidos los pedidos de informes que, manifiestamente, tiendan a sustituir o a ampliar otro medio de prueba prevista por la ley (art. 397, CPCCN). |

4.2.4.5.2.3. Procedimiento para el diligenciamiento de oficios

Los pedidos de informes podrán ser requeridos por los representantes de las partes por medio de oficios que ordene librar el vocal instructor, firmados, sellados y diligenciados por el letrado patrocinante, con la transcripción de la resolución que los ordena y fija el plazo en que deberán remitirse. El pedido de informe debe ser contestado por un funcionario autorizado, con aclaración de firma, dentro del plazo de 10 o 20 días, dependiendo de si se trata de una entidad privada o pública (art. 175, L. 11683, y art. 400, CPCCN).

En cambio, cuando los oficios se dirijan a magistrados judiciales, deben ser confeccionados por la parte y presentados a confornte del vocal instructor. En estos casos, no debe transcribirse la resolución que los ordena toda vez que los mismos serán firmados por el vocal (arts. 1 y 3, L. 22172).

En cualquiera de los dos casos mencionados anteriormente, debe acreditarse en el expediente el diligenciamiento de los oficios dentro de los 5 días de notificado el auto de apertura a prueba que los ordena. Si así no lo hiciera, el vocal intimará a la parte para que lo haga y de continuar el incumplimiento puede darse por decaído el derecho a producir la prueba informativa.

| Los profesionales intervinientes son responsables por los pedidos de informes que realicen. Así el CPCCN prescribe que cuando en la redacción de los oficios se aparten de lo establecido en la providencia que los ordena, o de las formas legales, su responsabilidad disciplinaria se hará efectiva o a petición de parte (art. 400, CPCCN). |

4.2.4.5.2.4. Falta de respuesta de los oficios

Si el oficio diligenciado no fuera contestado dentro del plazo otorgado al informante, se debe solicitar al vocal instructor su reiteración dentro del quinto día de vencido el plazo para la contestación, de lo contrario, se tendrá por desistida de esa prueba a la parte sin sustanciación (art. 402, CPCCN).

En aquellos casos en los que se haya reiterado el pedido de informes a una repartición pública y no fuera contestado en el plazo otorgado, el Vocal Instructor o la Sala podrán informar dicho incumplimiento al Ministro o Secretario de Estado de quien dependa la repartición (art. 36, RPTFN).

4.2.4.5.2.5. Exhortos

Cuando el pedido de informes deba realizarse a una entidad o magistrado radicado fuera del territorio nacional, en lugar de tramitarse a través de oficios se hace mediante exhortos.

Las comunicaciones entre Estados están regidas por convenios internacionales de cooperación como la ley 22410 que establece el convenio con la República Oriental del Uruguay sobre igualdad de trato procesal y exhortos.

La ley 23503 aprobó la Convención Interamericana de sobre Exhortos o Cartas Rogatorias, a la cual se adhirieron los países miembros de la OEA, entre ellos, la República Argentina.

Los exhortos pueden ser diligenciados directamente por las partes por intermedio de los funcionarios consulares o agentes diplomáticos, es decir, a través de la Cancillería. Debe ser traducido al idioma oficial del país al cual se está requiriendo.

Al igual que los oficios dirigidos a magistrados deben ser suscriptos por el vocal instructor y acreditado su diligenciamiento en el término de 5 días.

4.2.4.5.2.6. Oportunidad y forma de su ofrecimiento

Los pedidos de informe que conformen la prueba informativa ofrecida por las partes deben realizarse en el escrito de interposición del recurso o demanda y en el de contestación. Debe individualizarse cuáles son las entidades que se solicita requerir y el texto mediante el cual se solicita la información el que luego será transcrito literalmente en los oficios.

4.2.4.5.3. Prueba testimonial

4.2.4.5.3.1. Testigo. Concepto

Son testigos "*...las personas físicas, distintas de las partes, que deben declarar sobre sus percepciones o deducciones de hechos pasados*"⁽¹⁵⁾.

Pueden ser testigos todas las personas mayores de catorce años (art. 426, CPCCN). No podrán ser ofrecidos como testigos los consanguíneos o afines en línea directa de las partes ni el cónyuge.

Nótese que no podrán ser llamados a testificar las *partes* intervinientes en el proceso ni las *personas jurídicas*.

4.2.4.5.3.2. Citación de los testigos

La citación de los testigos a comparecer a la audiencia dispuesta en el auto de apertura a prueba está a cargo del Tribunal Fiscal y se practicará a través de cédulas o cartas certificadas con aviso de retorno. Asimismo, se fijará una audiencia supletoria para el caso de que el testigo no compareciera a la primera audiencia sin causa justificada, siendo traído a la segunda con el auxilio de la fuerza pública (art. 38, RPTFN).

4.2.4.5.3.3. Examen de los testigos

Los testigos serán interrogados en la sede del TFN ante el Vocal Instructor o el Secretario, debiendo permanecer en el Tribunal hasta que sean autorizados a retirarse (art. 37, RPTFN).

Antes de declarar, los testigos prestarán promesa de decir verdad y deben ser informados de las consecuencias penales a que pueden dar lugar sus declaraciones falsas o reticentes (art. 440, CPCCN, y art. 275, CPNA).

Asimismo, serán interrogados respecto de si les caben las llamadas "*generales de la ley*", primero se lo interrogará respecto de sus datos (nombre, edad, estado, profesión, domicilio) y luego se lo examina (si es pariente, si tiene interés en el pleito, etc.) para determinar la idoneidad del testigo como tal (art. 441, CPCCN).

Los testigos declararán bajo juramento y serán interrogados libremente por el Vocal o el Secretario teniendo en cuenta las preguntas formuladas por las partes, en orden sucesivo, dejando constancia de todo lo expresado en un acta que será firmada por el testigo, las partes y el Vocal o Secretario (art. 40, RPTFN).

4.2.4.5.3.4. Ausencia de la parte (art. 39, RPTFN)

Si la parte proponente del testigo no concurriera a la audiencia, pero hubiere presentado el pliego interrogatorio con anterioridad a la celebración de esta, el testigo prestará declaración sobre la base del mismo y a las preguntas que realicen la contraparte y el Vocal o Secretario.

Si no hubiera presentado el pliego del interrogatorio, el testigo podrá prestar declaración si así lo solicita la contraparte o lo dispone el Vocal Instructor, perdiendo la parte que lo ha propuesto

el derecho a citarlo nuevamente.

4.2.4.5.3.5. Testigos domiciliados fuera de la Ciudad de Buenos Aires (art. 42, RPTFN)

Cuando los testigos se domicilien fuera del radio de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, las partes pueden tomar a su cargo la concurrencia de estos a comparecer en la sede del Tribunal o pueden solicitar que el testimonio sea prestado ante el jefe de la delegación de AFIP-DGI correspondiente al domicilio del testigo.

Los testigos serán interrogados por las partes conforme lo establecido por el artículo 40 del RPTFN. No obstante, podrán suplir su concurrencia proponiendo un interrogatorio escrito, del que previamente se le dará traslado a la contraparte, a efectos de que el mismo sea formulado por el funcionario fiscal de la repartición interviniente.

4.2.4.5.3.6. Oportunidad y forma de su ofrecimiento

La prueba de testigos debe ofrecerse al interponerse el recurso o demanda y en el escrito de contestación del Fisco Nacional (art. 37, RPTFN), presentando una lista con un número *máximo de ocho testigos*, por cada parte; con la expresión de sus nombres, profesión y domicilio. Los pliegos interrogatorios podrán, a voluntad de las partes, presentarse en esta instancia o reservarse hasta la audiencia de los testigos (arts. 429 y 430, CPCCN).

Las preguntas no contendrán más de un hecho; serán claras y concretas; no se formularán las que estén concebidas en términos afirmativos, sugieran la respuesta o sean ofensivas o vejatorias. No podrán contener referencias de carácter técnico, salvo si fueren dirigidas a personas especializadas (art. 443, CPCCN)

Si se hubiera propuesto un número mayor a los ocho testigos prescriptos por la ley, el vocal citará a declarar a los ocho primeros de la lista propuesta (art. 430, CPCCN).

4.2.4.5.4. Prueba pericial

4.2.4.5.4.1. Concepto

A grandes rasgos, podemos decir que la prueba pericial o prueba de peritos es aquel medio probatorio mediante el cual el juzgador encomienda a un tercero ajeno a la litis -que resulta ser un experto en su ciencia, arte o profesión- un informe respecto de ciertos hechos controvertidos en el proceso que le son ajenos a su saber.

4.2.4.5.4.2. Procedencia

La prueba pericial será admisible cuando la apreciación de los hechos controvertidos requiera conocimientos especiales en alguna ciencia, arte, industria o actividad técnica especializada (art. 457, CPCCN).

4.2.4.5.4.3. Idoneidad (art. 464, CPCCN)

Si la profesión del perito estuviese reglamentada, este deberá tener título habilitante, es decir, estar matriculado en su especialidad. En caso contrario o cuando no hubiere en el lugar del proceso perito con título habilitante, podrá ser nombrada cualquier persona con conocimientos en la materia.

4.2.4.5.4.4. Designación de peritos (art. 44, RPTFN)

El Vocal Instructor designará los peritos que hayan sido propuestos por las partes y, si no lo han hecho, designará a aquel que resulte desinsaculado por la Secretaria General.

El Tribunal notifica a las partes del auto de apertura del período probatorio dejando a cargo de las mismas la notificación de sus respectivos peritos.

4.2.4.5.4.5. Recusación de peritos (arts. 465, 466 y 467, CPCCN)

Los peritos podrán ser recusados por justa causa, por el Organismo Administrador al momento de contestar el recurso o demanda y por el actor al correrse traslado de las pruebas ofrecidas por este.

Son causales de recusación de los peritos las mismas que se prevén para los jueces (art. 17, CPCCN), también, la falta de título o incompetencia en la materia.

4.2.4.5.4.6. Aceptación del cargo (art. 45, R.P.TFN)

Las partes deben agregar en el término de **5 días**, contados desde la notificación del auto de apertura del período probatorio o que disponga la designación, la aceptación del cargo de sus respectivos peritos. Vencido este plazo, y no habiendo propuesto la parte el reemplazo de su

perito, el vocal podrá designar de oficio otro perito o dar por decaído el derecho a producir la prueba.

Si el perito hubiese sido desinsaculado, se le intimará la aceptación del cargo dentro del quinto día bajo apercibimiento de proceder a su reemplazo.

La aceptación del cargo del perito propuesto constituye una carga procesal para las partes.

4.2.4.5.4.7. Remoción (art. 45, RPTFN)

Si el perito que aceptase el cargo y no cumpliera su cometido dentro del plazo fijado sin alegar razones entendibles, el Tribunal puede ordenar su remoción y que por secretaría se tome nota a fin de que no sea designado en lo sucesivo por el término que fijare.

El perito removido perderá el derecho a cobrar honorarios (art. 470, CPCCN) y puede llegar a responder por su responsabilidad civil y penal.

4.2.4.5.4.8. Determinación de los puntos de pericia y plazo (art. 460, CPCCN)

Es el Vocal quien fijará los puntos de pericia sobre los que versará la prueba pericial, pudiendo agregar otros o eliminar los que considere improcedentes o superfluos y fijará el plazo dentro del cual los peritos deben cumplir su cometido, el que será de *30 días*.

4.2.4.5.4.9. Presentación del informe pericial (arts. 46 y 47, RPTFN)

Los peritos practicarán unidos la pericia en la forma que acordaren y presentarán un *único informe* dentro del plazo fijado por el Vocal pudiendo dejar a salvo su opinión en aquellos puntos de pericia en los cuales no coincidieran. Deberán acompañar la constancia de haber entregado copia del informe a las partes.

El informe pericial contendrá la explicación detallada de las operaciones técnicas realizadas y de los principios científicos en que se funde (art. 472, CPCCN).

En caso de existir desacuerdo entre los peritos designados, el Vocal instructor fijará día, hora y forma en que se practicará la pericia, pudiendo disponer que se realice con la presencia de un funcionario que designe a tales efectos.

Los peritos deben contestar todo lo solicitado, no pueden dejar de responderse total o parcialmente ninguno de los puntos de pericia. Aunque pueden dejar especificado cuáles han sido los motivos por los cuales no pudo ser respondido lo solicitado.

Los peritos no deben excederse al contestar lo solicitado, de lo contrario pueden incurrir en un "exceso de dictamen".

4.2.4.5.4.10. Ampliaciones y nuevas pericias (art. 48, RPTFN)

A pedido de parte o de oficio, el Vocal instructor o la Sala, en su caso, puede disponer las ampliaciones de las pericias presentadas, solicitando todas las aclaraciones que considere oportunas.

Asimismo, tiene la facultad de ordenar la producción de nuevas pericias, a cargo de los mismos u otros peritos cuando ello fuere necesario para comprobar, controlar o criticar la pericia presentada, o elucidar aspectos, cuyo examen se hace necesario como consecuencia de la misma y que, razonablemente, no pudieron proponerse o introducirse en tiempo oportuno.

4.2.4.5.4.11. Anticipo para gastos (art. 463, CPCCN)

Dentro del tercer día de haber aceptado su cargo y si correspondiere por la índole de la pericia, el perito puede solicitar un anticipo de los gastos en los que deba incurrir para cumplir con la tarea encomendada. En cuyo caso las partes que han ofrecido la prueba deberán depositar dentro del quinto día de la notificación de la providencia que lo ordena, la suma que el Vocal Instructor determine para tales diligencias.

La providencia que disponga el anticipo solo será susceptible de recurso de reposición.

La falta de depósito dentro del plazo importará el desistimiento de la prueba.

4.2.4.5.4.12. Oportunidad y forma de su ofrecimiento (arts. 43 y 44, RPTFN)

La parte actora debe ofrecer la prueba pericial al momento de interponer su recurso o demanda, mientras que el Fisco Nacional debe hacerlo al contestar.

Las partes propondrán cada una su perito indicando su nombre, domicilio, teléfono y título profesional, y formularán los puntos de pericia que consideren hagan a su derecho alegado.

No obstante, las partes pueden estipular la designación de un perito único, en cuyo caso convendrán los puntos de pericia o abstenerse de proponer peritos, los cuales serán desinsaculados por la Secretaría General de Asuntos Administrativos de la lista de peritos de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.

4.2.4.6. Plazo del período probatorio (art. 173, L. 11683)

Luego de ponderar la pertinencia y admisibilidad de los distintos medios de prueba que hemos examinado, el Vocal Instructor dictará el auto que dispone la apertura de la causa a prueba. En el mismo, se ordena cuáles serán las pruebas que deban producirse, cuyo plazo no podrá exceder los 60 días.

A pedido de cualquiera de las partes, el Vocal podrá ampliar el término por otro período no mayor a 30 días. En cambio, con el acuerdo de las partes, la ampliación del plazo no podrá ser mayor a 45 días.

4.2.4.7. Procedimiento para la producción de la prueba (art. 174, L. 11683)

La ley de rito dispone que las diligencias de prueba se tramitarán directa y privadamente entre las partes o sus representantes, y su resultado se incorporará al proceso. En efecto, corresponde a las partes urgir el proceso para que las pruebas sean producidas oportunamente.

El Vocal prestará su asistencia para asegurar el efecto indicado, allanando los inconvenientes que se opongan a la realización de las diligencias y emplazando a quienes fueran remisos en prestar su colaboración.

4.2.4.8. Causa de puro derecho (art. 172, L. 11683)

Debemos mencionar que cabe la posibilidad de que, en la causa, no exista ninguna prueba que deba producirse. Por lo tanto, la cuestión a resolver por el Tribunal versaría únicamente sobre interpretaciones contrapuestas de las partes sobre las normas aplicables al caso particular, esto es lo que llamamos una "causa de puro derecho".

Al respecto, la ley de rito dispone que, una vez contestado el recurso y las excepciones, en su caso, si no existiera prueba a producir, el Vocal elevará los autos a la Sala.

4.2.5. Alegato o vista de la causa

Vencido el plazo del período probatorio o producida toda la prueba o diligenciadas las medidas para mejor proveer, o transcurridos 180 días desde el auto que las ordena, el Vocal Instructor dictará su clausura y elevará, de inmediato, los autos a la Sala, la que inmediatamente los pondrá a disposición de las partes para que produzcan sus alegatos en el término de 10 días, o bien, convocará a audiencia para la vista de la causa (art. 176, L. 11683).

De la letra de la ley de rito, podemos interpretar que se encuentran previstas dos formas de alegar. El *alegato escrito*, que es el utilizado normalmente en las causas, y el *alegato oral*, llamado audiencia de la vista de causa, pero esta última, en los hechos, no es utilizada en el proceso ante el TFN, razón por la cual solo nos remitiremos al alegato escrito.

4.2.5.1. Alegato escrito. Concepto

El alegato es el escrito, en el cual las partes del proceso exponen sus opiniones sobre el mérito de la prueba producida.

Si en la causa solo se ha presentado prueba documental, no procederá el alegato de las partes.

La etapa de alegatos no es el estadio donde se puedan introducir nuevas cuestiones, pues constituye el momento en que debe revalorizarse el proceso en función de lo ya pedido y de la prueba aportada para demostrar los hechos. Por ello, las modificaciones introducidas en los alegatos respecto de las pretensiones expuestas en la demanda no pueden ser admitidas en razón de su extemporaneidad⁽¹⁶⁾.

4.2.5.1.1. Procedimiento del alegato escrito - plazo (art. 51, RPTFN)

La Secretaría General entregará el expediente, las actuaciones administrativas y cualquier otra actuación agregada a la causa a las partes, por su orden, por un plazo de 4 días a cada una de ellas. Es decir que será entregado en primer lugar al actor y, luego de vencidos sus 4 días, será entregado al Fisco Nacional, dejándose constancia de ello en la mesa de entradas.

El plazo para la presentación de los alegatos de 10 días es común para ambas partes (art. 176, L. 11683).

4.2.6. Medidas para mejor proveer (art. 177, L. 11683)

Reflejo del carácter inquisitivo y del impulso de oficio que caracterizan este procedimiento, el Tribunal puede disponer las medidas para mejor proveer que estime oportunas para el esclarecimiento de los hechos controvertidos en la causa hasta el momento de dictar la sentencia definitiva.

Esta facultad del Vocal Instructor o de la Sala comprende cualquier medio de prueba previsto por la ley, incluidas las pericias, las que serán practicadas por funcionarios de la AFIP-DGI o por organismos nacionales competentes en la materia de que se trate. Dichos funcionarios actuarán bajo la exclusiva dependencia del TFN.

Producida la prueba ordenada como medida para mejor proveer, se correrá traslado a las partes para que hagan las aclaraciones o impugnaciones que consideren pertinentes.

Debe tenerse en cuenta que las facultades otorgadas al Tribunal por el artículo 164 de la ley procedimental, no implica que este deba suplir la omisión o negligencia de las partes en el ofrecimiento o producción de las pruebas.

4.2.7. Dictado de sentencia

Esta es la última etapa del procedimiento que comienza con el llamamiento de autos a sentencia, en la cual la Sala dictará su pronunciamiento definitivo sobre la controversia que ha sido llevada a conocimiento del Tribunal.

4.2.7.1. Elevación a Sala (art. 184, L. 11683)

La elevación de la causa a consideración de la Sala es la resolución por la cual el expediente que venía siendo instruido a lo largo de todo el proceso por el Vocal Instructor pasa a la Sala para su examen.

La causa debe ser elevada por el Vocal Instructor dentro de los 10 días cuando no debieran producirse pruebas o de vencido el plazo de alegatos, o de celebrada la audiencia para la vista de la causa.

4.2.7.2. Llamamiento de autos para dictar sentencia (art. 184, L. 11683)

Será la Sala la que dictará los autos a sentencia dentro de los 5 o 10 días de que hayan sido elevados los autos por el Vocal Instructor, o de haber quedado la causa en estado para dictar sentencia, según se trate de los casos previstos en los artículos 171, 172 o 176 de la ley.

Con el llamamiento de los autos a sentencia se pone fin al debate, no pudiendo presentarse ningún nuevo escrito, y comienza a correr el plazo para que los juzgadores dicten la sentencia.

Se prescinde del llamamiento de autos a sentencia para el caso de las excepciones previas y los recursos de amparo.

4.2.7.3. Sentencia. Características

La sentencia es el acto jurisdiccional emanado por un juez, en nuestro caso por los vocales integrantes de la Sala, que pone fin al proceso litigioso.

El artículo 163 del CPCCN establece ciertos requisitos que deben contener las sentencias definitivas, estos son:

- * Lugar y fecha del pronunciamiento.
- * Las partes.
- * Los resultandos: la fijación de la litis o controversia, es decir, la relación sucinta de las cuestiones que constituyen el objeto del juicio.
- * Los considerandos: el análisis de cada una de las cuestiones litigiosas con los fundamentos y la aplicación de la ley que se estime procedente.
- * Parte resolutive: la decisión expresa, positiva y precisa.
- * La imposición de las costas y la regulación de honorarios.
- * La firma de los vocales.

Las sentencias deben cumplir con el "principio de congruencia", esto es, una estricta correspondencia entre lo resuelto por el juzgador y las pretensiones deducidas por las partes.

4.2.7.4. Plazos para dictar sentencia (art. 188, L. 11683)

La sentencia deberá dictarse dentro de los siguientes términos, contados a partir del llamamiento de autos para sentencia.

- a) Cuando se resuelvan excepciones tratadas como de previo y especial pronunciamiento: 15 días
- b) Cuando se trate de la sentencia definitiva y no se hayan producido pruebas: 30 días
- c) Cuando se trate de la sentencia definitiva y se hayan producido pruebas: 60 días

Casos especiales:

- * En caso de que se dicte una *medida para mejor proveer* el plazo para dictar sentencia se ampliará en 30 días (art. 177, L. 11683).
- * Cuando sea necesaria la intervención de un *vocal subrogante*, los términos previstos se elevarán al doble (art. 188, L. 11683).
- * En los *recursos de amparo*, las resoluciones serán dictadas dentro de los 5 días de que hayan sido elevados los autos a la Sala por el Vocal Instructor (art. 183, L. 11683).
- * En caso de *licencia del Vocal* que debe emitir su voto (como preopinante o no), por un período igual o inferior al plazo para dictar sentencia, se suspenderá dicho plazo por el lapso de la licencia (art. 63, RPTFN).

El término para el dictado de la sentencia comienza a contarse desde que queda firme el llamamiento de autos a sentencia (art. 184, L. 11683), salvo para las excepciones previas y los recursos de amparo, que correrá desde que quede firme el auto de elevación a Sala.

Esquematisando lo anterior, tenemos:

TÉRMINO PARA EL DICTADO		Artículo 188	CÓMPUTO
Sentencia definitiva	No se produjo prueba	30 días	Desde el llamamiento de autos a sentencia
	Se produjo prueba	60 días	
Excepciones previas		15 días	Desde la elevación a Sala
Recursos de amparo		5 días	

4.2.7.5. Dictado de la sentencia (arts. 184, L. 11683, y art. 59, RPTFN)

La sentencia puede ser dictada impersonalmente por los vocales o adoptando la forma de votos individuales. En este último caso, será Vocal preopinante el instructor, debiendo votar los restantes miembros de la Sala siguiendo el orden numérico ascendente de las nominaciones de sus vocalías.

La sentencia generalmente se dicta con el voto de los 3 vocales integrantes de la Sala por mayoría; pero, podrá dictarse con el voto coincidente de 2 vocales miembros de la Sala en caso de vacancia, licencia o excusación de uno de los vocales integrantes de la misma. Solo será requerido el voto del Vocal subrogante cuando sea Vocal preopinante o los otros dos miembros de la Sala no coincidieran en la resolución de la causa.

Tanto las sentencias definitivas como las que resuelvan cuestiones previas son registradas en libros foliados que son llevados por el Departamento de Registro del Tribunal.

4.2.7.6. Dictado de inconstitucionalidad de las leyes - prohibición (art. 185, L. 11683)

Los pronunciamientos del TFN no podrán contener pronunciamientos respecto de la falta de validez constitucional de las leyes y sus reglamentaciones, a no ser que la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación haya declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por esta.

De esta manera, la ley procedimental establece una restricción jurisdiccional a las decisiones emanadas de este organismo administrativo, puesto que solamente puede pronunciarse respecto a la inconstitucionalidad de una norma cuando ya exista un pronunciamiento del más alto tribunal en este sentido, siguiendo su interpretación.

Esta limitación encuentra su fundamento en que el TFN es un órgano administrativo en el ámbito del Poder Ejecutivo y que queda reservada al Poder Judicial la facultad para entender sobre cuestiones constitucionales.

Como hemos dicho, el TFN puede adoptar el criterio de la CSJN, pero no está obligado a hacerlo. En efecto, la Cámara ha sostenido que las sentencias del Tribunal Superior no son obligatorias para los tribunales inferiores fuera de los juicios en que se dicten, pero su acatamiento es recomendable no solo por razones de economía procesal, sino también para evitar el escándalo jurídico que se produciría si se resolviese en otro sentido.

4.2.7.7. Interpretaciones ministeriales o administrativas - declaración de ilegalidad (art. 186, L. 11683)

El TFN puede declarar en casos concretos, que una interpretación ministerial o administrativa aplicada no se ajusta a la ley interpretada, en cuyo caso deberá comunicarse dicha decisión al organismo de superintendencia competente.

4.2.7.8. Liquidación (art. 187, L. 11683, y art. 62, RPTFN)

Los decisorios del Tribunal pueden confirmar, revocar o modificar el acto administrativo apelado. En el primer caso la obligación fiscal será la misma que la intimada por la determinación discutida (si no consideramos los intereses devengados durante el proceso); en el segundo caso la obligación del contribuyente desaparecerá y, en el último caso, es cuando será necesaria practicar una nueva liquidación de los tributos, accesorios y multas a fin de determinar el cuántum de la nueva obligación, en consonancia con la decisión adoptada en la sentencia.

La ley de rito establece que el Tribunal podrá practicar en la sentencia la liquidación del tributo y accesorios y fijar el importe de la multa o, si lo estimare conveniente, deberá dar las bases precisas para ello, ordenando a las reparticiones recurridas que practiquen la liquidación en el término de 30 días. Este plazo será prorrogable por igual plazo una sola vez, bajo apercibimiento de que la liquidación sea practicada por el recurrente.

La liquidación será presentada por el organismo recaudador en duplicado o por la actora cuando esté a su cargo practicarla. Se dará traslado de la misma a la contraparte por el término de 5 días, para que realice las observaciones o impugnaciones que estime procedentes; vencido este plazo, el Tribunal debe resolver la cuestión dentro de los 10 días, aprobando o modificando la liquidación.

La resolución que aprueba o modifica la liquidación practicada es apelable en el plazo de 15 días, debiendo fundarse al interponer el recurso.

5. RECURSOS CONTRA LAS RESOLUCIONES DEL TFN

5.1. RECURSO - CONCEPTO

El recurso es el acto procesal, por el cual las partes y los terceros intervinientes en el proceso (por ejemplo los peritos) ejercen su poder de acción impugnativo contra una resolución que los perjudica, para intentar modificarla en todo o en parte.

Los recursos se utilizan como medios para lograr que sean revisadas las resoluciones, ya sean judiciales o administrativas, pudiendo interponerse, según la resolución de que se trate, ante el mismo juzgador o ante una instancia superior.

5.2. CLASES DE RESOLUCIONES

Es necesario conocer las diferentes clases de resoluciones que pueden dictarse durante el desarrollo de un proceso, ya que, dependiendo de cuál de ellas se trate, serán procedentes o no los recursos previstos por la ley procedimental. Las resoluciones dictadas por los vocales del Tribunal pueden consistir en:

* *Providencias simples*: Son aquellas resoluciones, cuyo dictado tienden al desarrollo del proceso u ordenan actos de mera ejecución. No requieren sustanciación, es decir, traslado a las partes (art. 160, CPCCN).

* *Sentencias interlocutorias*: Son aquellas sentencias que requieren sustanciación y resuelven cuestiones no referidas al fondo del juicio. Deben contener los fundamentos, (art. 161, CPCCN).

* *Sentencias definitivas*: Es aquella que resuelve el fondo de la cuestión y está compuesta por tres partes: resultandos, considerandos y parte resolutive (art. 164, CPCCN).

5.3. CLASES DE RECURSOS

Dependiendo de la clase de resolución (providencia simple, sentencia interlocutoria o sentencia definitiva) que se intente impugnar existen diferentes remedios procesales previstos por la ley para cada tipo, ellos son:

1. Recurso de Reposición o Revocatoria.
2. Recurso de Aclaratoria.
3. Recurso de Apelación.

5.3.1. Recurso de reposición o revocatoria (art. 71, RPTFN)

El recurso de reposición o revocatoria es deducido por las partes ante el mismo juzgador que dictó la resolución con el fin de que este la revoque por contrario imperio (la deje sin efecto) total o parcialmente.

Las providencias o resoluciones dictadas durante la tramitación de la causa, que no fueren sentencias definitivas o pronunciamientos referidos a cuestiones previas o a la aprobación de liquidaciones, solo podrán ser objeto de recurso de reposición.

Procedencia: Procederá únicamente contra providencias simples, causen o no gravamen irreparable (art. 238, CPCCN).

Forma y plazo: Este recurso se interpondrá y fundará por escrito dentro de los 3 días siguientes a la notificación de la resolución que se ataca, excepto que esta se dictare en audiencia, en cuyo caso se interpondrá verbalmente en el mismo acto (art. 239, CPCCN).

Trámite: El vocal dictará resolución, previo traslado a la otra parte, quien deberá contestarlo en el término de 3 días, salvo cuando la providencia ataca fuese dictada de oficio o a pedido de la parte que plantea el recurso de reposición, en cuyo caso resolverá sin sustanciación (art. 240, CPCCN).

Si el recurso fuese manifiestamente inadmisibile, el Vocal o la Sala podrán rechazarlo sin sustanciación (art. 239, CPCCN).

5.3.2. Recurso de aclaratoria (art. 191, L. 11683, y art. 64, RPTFN)

El recurso de aclaratoria se interpone con el fin de que el mismo juzgador que dictó la resolución subsane errores materiales o conceptuales que pueda contener el decisorio, como así también posibles omisiones. No implica una alteración de lo sustancial de la decisión, sino suplir cualquier omisión o corregir cualquier error en que se hubiese incurrido.

Por ello, se dictará una nueva resolución que enmienda los errores advertidos o expidiéndose sobre los aspectos que fueran omitidos, a la cual se la considera un complemento de la sentencia y parte integrante de la misma.

La ley de procedimiento dispone que notificada la sentencia, las partes podrán solicitar, dentro de los 5 días, que se aclaren ciertos conceptos oscuros, se subsanen errores materiales o se resuelvan puntos incluidos en el litigio y omitidos en la sentencia. La aclaratoria debe ser resulta por el Tribunal en el término de los 8 días siguientes a que fuera deducido el recurso.

Por su parte, el Código Procesal dispone dentro de las facultades ordenatorias e instructorias de los jueces y tribunales que, a pedido de parte o de oficio, pueden corregir errores materiales, aclarar conceptos oscuros o suplir cualquier omisión de la sentencia acerca de las pretensiones discutidas en el litigio, siempre que la enmienda, aclaración o agregado no altere lo sustancial de la decisión (arts. 36 y 166, CPCCN).

La interposición del recurso de aclaratoria *no interrumpe ni suspende el término para deducir el recurso de apelación*.

5.3.3. Recurso de revisión y apelación limitada (art. 192, L. 11683)

El "recurso de apelación" tiene como fin que la resolución dictada, la cual el apelante entiende que lo perjudica, sea revisada por un Tribunal Superior para que se la revoque en todo o en parte.

Plazos para la interposición: La ley 11683 reza en su artículo 192 que los responsables o infractores y el Fisco Nacional podrán interponer recurso de revisión y de apelación limitada ante

la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, dentro de los 30 días de notificárseles la sentencia.

En los recursos de amparo, este término será de 10 días, mientras que para las sentencias que resuelvan incidentes o regulen honorarios será de 5 días. Cabe resaltar que, cuando los honorarios fuesen regulados dentro de la sentencia de fondo, la apelación de los honorarios procederá junto con la apelación de la misma, es decir, dentro de los 30 días de su notificación.

Si el recurso de apelación y revisión limitada no fuera presentado en término, el Tribunal dictará resolución rechazándolo por extemporáneo (art. 67, RPTFN).

Obligación de la AFIP de apelar las sentencias: El ente fiscal se encuentra obligado a apelar toda sentencia que le resulte desfavorable, en tanto afecte al Fisco, e inmediatamente debe elevar un informe fundado a la Subsecretaría de Ingresos Públicos quien decidirá respecto de si se continuará con la apelación deducida o si se deberá desistir de ella (art. 193, L. 11683).

Interposición del recurso - Requisitos: El recurso de apelación se deducirá por escrito, en el plazo de 30 días, sin sujeción a forma alguna, manifestando expresamente la intención de apelar (art. 67, RPTFN). El escrito de apelación limitará a la mera interposición del recurso (art. 195, L. 11683).

Expresión de agravios - plazo y formalidades: Dentro de los 15 días subsiguientes a la presentación del recurso, el apelante deberá expresar agravios por escrito, los cuales se presentarán en la Mesa de Entradas Impositiva, con copia. El Tribunal, a través de la Secretaría General de Asuntos Impositivos, dará traslado a la contraparte para que conteste en el término de 15 días. Vencido este plazo, haya o no contestación, se elevarán los autos a la Excelentísima Cámara sin sustanciación alguna, dentro de las 48 horas. De igual modo se procederá si no se expresan agravios en término (art. 195, L. 11683, y art. 68, RPTFN).

Cuando la sentencia ordene practicar la liquidación contemplada en el artículo 187 de la ley, el plazo de 15 días para la expresión de agravios correrá a partir de la fecha de notificación de la resolución que aprueba la liquidación (art. 196, L. 11683, y art. 69, RPTFN).

El escrito de expresión de agravios y su contestación deben presentarse de conformidad con los requisitos formales y fiscales establecidos por las normas para la actuación ante la Cámara. El Tribunal no controlará el cumplimiento de estos requisitos, limitándose a elevar los autos a la Cámara sin sustanciación alguna (art. 70, RPTFN).

Efectos de la interposición del recurso: La apelación de las sentencias condenatorias en multas y sanciones será concedida en ambos efectos (suspensivo y devolutivo), es decir que su ejecutoriedad se encuentra supeditada a que la Excelentísima Cámara resuelva sobre su procedencia y dicho pronunciamiento se encuentre firme. En cambio, la apelación de las sentencias que condenen el pago de tributos e intereses se otorgará al solo efecto devolutivo, esto es que la interposición del recurso no obsta que pueda ser ejecutada. Si el recurrente no paga lo adeudado dentro de los 30 días de notificada la sentencia o la resolución que aprueba la liquidación practicada, la AFIP-DGI expedirá de oficio la boleta de deuda a los fines de su ejecución (art. 194, L. 11683).

No interpuesto el recurso de apelación, la sentencia pasará a autoridad de cosa juzgada y deberá cumplirse dentro de los 15 días de quedar firme.

Como el recurso de apelación se deduce ante la Cámara, es decir, ante un órgano que no es administrativo, sino que pertenece al Poder Judicial, se encuentra vedada la actuación de los profesionales en Ciencias Económicas ante ella. En este caso, deberá reemplazarse la representación o patrocinio que estos ejercieren en el Tribunal por la de un abogado.

Esquematisando lo anterior, tenemos:

RECURSO	Procede contra:
Revocatoria	- Providencias simples
Aclaratoria	- Providencias simples - Sentencias interlocutorias

	- Sentencias definitivas
Apelación	- Sentencias interlocutorias - Sentencias definitivas

Sentencias que resuelven	Plazo para interponer recurso de apelación	Computado
Fondo de la cuestión	30 días	Desde la notificación de la sentencia
Excepciones previas que ponen fin al litigio		
Excepciones previas que no ponen fin al litigio	En oportunidad de apelar la sentencia definitiva	
Recursos de amparo	10 días	
Beneficios de litigar sin gastos	5 días	
Regulaciones de honorarios		
Regulaciones de honorarios contenidas en las sentencias de fondo	30 días	

Notas:

[1:] Plenario CNFed. Cont. Adm. - 28/10/2000 - Teken SA

[2:] Plenario de la CNFed. Cont. Adm. - "Compañía Avícola SA" - 28/10/2003

[3:] El formulario F3 se obtiene en la página <http://www.tribunalfiscal.gov.ar>

[4:] El formulario F4 se obtiene en la página <http://www.tribunalfiscal.gov.ar>

[5:] "Pascual Terminiello"- CNFed. Cont. Adm. - 10/10/1968.

[6:] "Cía. Introdutora de Café" - 2/6/1975

[7:] Palacio, Lino E.: "Manual de derecho procesal civil" - 18a ed. - Ed. Abeledo-Perrot - Bs. As. - 2004.

[8:] Palacio, Lino E.: "Manual de derecho procesal civil" - 18a ed. - Ed. Abeledo-Perrot - Bs. As. - 2004.

[9:] Palacio, Lino E.: "Manual de derecho procesal civil" - 18a ed. - Ed. Abeledo-Perrot - Bs. As. - 2004.

[10:] "Guilbuj, Tonia" - TFN - Sala A - 13/4/1998

[11:] "Belén" - TFN - Sala B - 4/11/1996

[12:] "Pernicone, Víctor Salvador" - TFN - 23/4/1976

[13:] "Bolis, Ricardo" - TFN - Sala A - 9/3/1999

[14:] Palacio, Lino E.: "Manual de derecho procesal civil" - 18a ed. - Ed. Abeledo-Perrot - Bs. As. - 2004.

[15:] Palacio, Lino E.: "Manual de derecho procesal civil" - 18a ed. - Ed. Abeledo-Perrot - Bs. As. - 2004.

[16:] Fallos: 180:233; 182:67