



FACULTAD
DE CIENCIAS
ECONÓMICAS



Escuela de
Graduados
FCE · UNC

UNIVERSIDAD NACIONAL DE CÓRDOBA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

ESCUELA DE GRADUADOS

ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

TRABAJO FINAL

Tribunales Fiscales Administrativos

¿Una nueva oportunidad para el ex Tribunal Fiscal
de Apelaciones de la Provincia de Córdoba?

Alumno: Cr. Miani Micaela

Tutor: Especialista / Cr. Estévez Luciano

Córdoba, septiembre de 2020



Tribunales Fiscales Administrativos ¿Una nueva oportunidad para el ex Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Córdoba? by Micaela Miani is licensed under a [Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada 4.0 Internacional License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/).

INDICE

1. INTRODUCCIÓN..... 4

2. FUNDAMENTOS Y VENTAJAS DE TRIBUNALES FISCALES.....6

 2.1. FUNDAMENTOS DE ELECCIÓN DE TRIBUNALES FISCALES7

 2.2. VENTAJAS DE LOS TRIBUNALES FISCALES.....12

3. TRIBUNALES FISCALES: EXPERIENCIA EN OTROS PAÍSES.....15

 3.1. ESTADOS UNIDOS: TRIBUNAL FISCAL.....15

 3.2. CANADÁ: TRIBUNAL FISCAL.....16

 3.3. ASOCIACIÓN IBEROAMERICANA DE TRIBUNALES DE JUSTICIA
 FISCAL O ADMINISTRATIVA.....16

 3.3.1. BOLIVIA: AUTORIDAD DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA (AIT).....17

 3.3.2. BRASIL: JUNTA DE RECURSOS FISCALES (CONSELHO
 ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS - CARF).....18

 3.3.3. COSTA RICA: TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO.....18

 3.3.4. EL SALVADOR: TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS
 IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS.....19

 3.3.5. ESPAÑA: TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO
 CENTRAL.....19

 3.3.6. PANAMÁ: TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO.....20

 3.3.7. PERU: TRIBUNAL FISCAL.....20

 3.3.8. PORTUGAL: SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO.....20

 3.3.9. URUGUAY: TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO
 ADMINISTRATIVO.....21

 3.3.10. ARGENTINA: TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN.....22

4. TRIBUNALES FISCALES: EXPERIENCIA EN ARGENTINA.....	22
4.1. TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES.....	23
4.2. TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES DE TUCUMÁN.....	25
4.3. TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN.....	27
4.3.1. LA ERA DEL EXPEDIENTE DIGITAL EN EL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN.....	30
4.4. TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES DE LA PROVINCIA DE CÓRDOBA.....	31
5. CONCLUSION Y PROPUESTA.....	36
6. BIBLIOGRAFIA.....	45

1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene como objetivo generar una propuesta para instituir un organismo administrativo en la provincia de Córdoba con facultades jurisdiccionales que controle la actividad de la administración fiscal, con independencia funcional y orgánica asegurando imparcialidad.

La justicia ordinaria, por la propia organización del procedimiento y complejidad de las cuestiones que se debaten, sumado al número de causas que deben resolverse, no puede expedirse con la celeridad que, tanto el contribuyente como el Estado, necesitan.

Con la existencia de tribunales fiscales administrativos se busca poner a las administraciones fiscales como gestoras del interés fiscal del Estado en un plano de igualdad con el contribuyente, resguardando los derechos consagrados en la Constitución Nacional. Si bien, los tribunales fiscales forman parte de la esfera administrativa, son tribunales independientes y especializados en materia tributaria.

Precisamente, la relación que vincula al fisco con el contribuyente no es de poder sino de derecho. La importancia del principio de igualdad de las partes en la relación de derecho, radica en que *“La relación jurídico-tributaria es una relación de coordinación y no de subordinación, constituida no entre el Estado y el particular, sino entre la administración y el particular. El acreedor del tributo, sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, es la administración fiscal. Ésta actuaría, pues, como Estado-administrador en contraposición a Estado-legislador y Estado-juez. En esa actuación como acreedor, el Estado-administrador*

se encuentra con respecto al contribuyente en un plano de absoluta igualdad. Los derechos y obligaciones de cada una de las partes se hallan establecidos únicamente por la Ley, y sus discrepancias deben ser resueltas por los órganos jurisdiccionales”¹.

Es por ello, que los tribunales fiscales administrativos otorgan una mejora en la protección de los derechos del contribuyente, en el sentido que aseguran mayores garantías a los contribuyentes, para evitar que el órgano fiscalizador sea juez y parte en el mismo proceso. De experiencias pasadas -como asimismo de países y/o provincias de la Argentina que actualmente poseen tribunales fiscales administrativos- se observa que mejora la solución de problemas que se plantean entre los contribuyentes y el fisco.

Por otro parte, permitiría al fisco avocarse a sus principales funciones que son recaudar y fiscalizar los tributos, sacando de su órbita una labor en esencia judicial.

¹ Valdés Costa, R. *Revista “Impuestos”, tomo XVI*, p. 95.

2. FUNDAMENTOS Y VENTAJAS DE TRIBUNALES FISCALES

En Argentina “...existe una profunda desigualdad en la posición del fisco y de los contribuyentes, que no permite, en la práctica que los derechos de estos últimos tengan la misma vigencia e igual capacidad de realización que aquellos que pretende el fisco”².

De ello se desprende, y es absolutamente necesario, garantizar el derecho a la igualdad de las partes en el proceso tributario, en virtud de que “En un país organizado según normas de derecho, los impuestos no se deciden por la voluntad del fisco ni los contribuyentes le están sometidos en razón de jerarquías o preeminencias que los pongan a la merced de su voluntad y discreción, sin control alguno”³, con lo cual “Es indispensable contar con trámites y procedimientos fáciles y expeditivos capaces de fijar, de modo adecuado, los derechos y deberes del fisco y de los contribuyentes y organismos ante los cuales dichos procedimientos se lleven a cabo, que realmente estén en condiciones de dispensar las garantías jurisdiccionales que se buscan”⁴.

Así, lo que principalmente se pretende exponer con este humilde trabajo, y desde el lugar que toca, no es detallar las similitudes de los tribunales fiscales administrativos con los tribunales judiciales, o hacer un análisis de la composición, función, remoción de sus integrantes, etc, sino adentrarse en la idea de instituir un sistema de tribunal administrativo, independiente e imparcial, en la provincia de Córdoba, ante el cual los contribuyentes puedan

² Sorondo, J. C. Algunas reflexiones en materia de contencioso tributario. *Revista “Impuestos”, tomo XVII*, p. 119.

³ Sorondo, J. C. Algunas reflexiones en materia de contencioso tributario. *Revista “Impuestos”, tomo XVII*, p. 119.

⁴ Sorondo, J. C. Algunas reflexiones en materia de contencioso tributario. *Revista “Impuestos”, tomo XVII*, p. 122.

recurrir los actos administrativos, y contra los pronunciamientos del tribunal fiscal exista luego revisión judicial amplia y plena.

2.1. FUNDAMENTOS DE ELECCIÓN DE TRIBUNALES FISCALES

En primer lugar, y a modo de revisión, es menester citar a Ferrero Álvaro Hernán respecto de la importancia de los recursos administrativos. Así, el autor, expresa "*¿Cuál es entonces el fundamento o la razón de la existencia de los recursos administrativos? ... Una es la de considerarlos un mecanismo de autocontrol de la propia Administración (5). La interposición de un recurso le otorga la oportunidad de reconsiderar su actuación y corregir sus actos antes de ser llevada a los tribunales de justicia. Como señala el Tribunal Constitucional de España en su Sentencia 288/1994 "a través de los recursos como medios jurídicos de impugnación, los ciudadanos contribuyen eficazmente a promover la legalidad de la actuación administrativa" ... El segundo de los fundamentos (8), considera al recurso como un instrumento de garantía para la defensa de los derechos e intereses de los administrados (9). Este argumento ha sido rebatido por parte de la doctrina por la ineficacia que tiene en la práctica el recurso administrativo, pues "la Administración no suele tener interés en realizar un control sobre sus propias decisiones, ralentiza su resolución y tiende a desestimar de forma mecánica una parte significativa de los recursos que se le presentan" (10). En definitiva, el recurso administrativo en vez de configurarse como un medio de defensa de los derechos de los particulares, puede terminar siendo un obstáculo para el acceso a la justicia.*"⁵

⁵ Ferrero, A. H. (2013). Recursos Administrativos Especiales en materia de Contratación Pública. *Revista de la Facultad - Vol. IV N° 1 Nueva Serie II*, pp. 197-200.

Y continua "...Otra de las medidas de reforma que la doctrina considera necesaria es la de desvincular el órgano que resuelve el recurso de aquel de quien emanó el acto administrativo impugnado... Para Sánchez Morón (17) atribuir la resolución de los recursos administrativos a "órganos especializados de control no sometidos a instrucciones" es la solución más adecuada para otorgarle eficacia al sistema de recursos administrativos de tal modo que sirvan de garantía efectiva para los administrados. Observa el citado autor, al referirse a los administrative tribunals británicos, cuatro ventajas en la implementación de estos órganos: garantiza un control objetivo e imparcial, pueden extenderse en el control de discrecionalidad y en la sustitución de las decisiones recurridas sin plantearse el problema de equilibrio de poderes, ofrecen mayores garantías de acierto al estar integrado por personal técnico y constituyen un filtro eficaz de litigios descargando de trabajo al sistema judicial."⁶

En concordancia, ya desde el año 1958, en las Segundas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario llevadas a cabo en la ciudad de México, se valoraron diversas razones por las cuales se debieran elegir tribunales fiscales administrativos sobre los judiciales. En resumen, se expresó que "...: primero, los asuntos fiscales son de naturaleza especial y se conforman en función de fenómenos de carácter socio-económicos de la colectividad; segundo, los funcionarios llamados a decidir en estas cuestiones deben ser no sólo versados en la disciplina sino también especializados en materia tributaria y compenetrados en los métodos contables, normas comerciales, industriales, cambiarias, bursátiles, las que imperan en el comercio exterior, etc.; tercero, las normas que regulan el proceso no pueden ser rígidas, toda vez que siendo dinámica la materia es indispensable adecuar a sus

⁶ Ferrero, A. H. (2013). Recursos Administrativos Especiales en materia de Contratación Pública. *Revista de la Facultad - Vol. IV N° 1 Nueva Serie II*, pp. 197-200.

características los preceptos procesales, ...; cuarto, necesidad de asegurar una instancia en la que el contribuyente pueda discutir la resolución ... sin previo pago de lo que se le exija, ...; quinto, necesidad de instruir un recurso de amparo contra las arbitrariedades de la administración activa, ...; sexto, la conveniencia de establecer un órgano jurisdiccional que actúe y decida desde antes de la determinación del crédito fiscal y de la obtención del título ejecutivo para el cobro del tributo...; séptimo, dada la complejidad de las leyes fiscales, a menudo queda a la discreción de la administración impositiva la decisión de la determinación tributaria, razón por la cual se impone la actuación de un organismo que ejerza el contralor jurisdiccional de esa actividad de la administración fiscal.”⁷

En las citadas Jornadas, se formularon distintas recomendaciones, respecto de la creación de tribunales administrativos destacándose que “...los tribunales de lo contencioso tributario deben gozar de independencia del Poder Ejecutivo. De no estar ubicados dentro del Poder Judicial, esa independencia debe ser la misma que se asegura a los órganos de este Poder”. Asimismo, “el procedimiento contencioso tributario debe ser sencillo y rápido, asegurando que las causas sean resueltas dentro de los plazos que fije la ley, así como el respeto al principio de igualdad de las partes,...” y “los tribunales de lo contencioso tributario deben estar revestidos de los poderes necesarios para establecer la verdad de los hechos y aplicar el derecho, independientemente de lo alegado y probado por las partes”⁸

En resumen, los tribunales fiscales son organismos con facultades jurisdiccionales que se hallan en la esfera del Poder Ejecutivo, y cuya finalidad es la protección de los contribuyentes, demás responsables y sancionados frente a la Administración. Por lo cual, y

⁷ Discusión parlamentaria de la Cámara de Diputados de la Ley 15.256 de fecha 22/12/1959. (1959).

⁸ Asociación Argentina de Estudios Fiscales. (2000). *Tribunal Fiscal de la Nación 40 años*. Argentina: Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

no obstante su ubicación dentro de la administración pública, sus integrantes poseen ciertas garantías con el fin que se conserve la independencia de su actuación, ya que no pertenecen al poder judicial. Todo ello se encuentra relacionado con la primera recomendación citada anteriormente, en cuanto a que los tribunales deben gozar de independencia del Poder Ejecutivo.

Por otra parte, respecto de la constitucionalidad de estos tribunales administrativos especializados, que ha sido cuestionada en varias oportunidades, en nuestro país ya la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha aceptado su constitucionalidad, en la medida que: sean creados por ley; su independencia e imparcialidad estén asegurados; el objetivo tenido en cuenta por el legislador para crearlos haya sido razonable; y que siempre quede garantizado el control judicial amplio y suficiente.

De esta manera, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo Fernández Arias, Elena y otros c. Poggio, José (Suc), 19/09/1960, ha expresado “...*los tribunales argentinos, desde antiguo, han declarado la validez de disposiciones equivalentes que rigieron o rigen en el orden nacional. Así, esta Corte, en numerosos fallos, resolvió que es compatible con la Ley Fundamental la creación de órganos, procedimientos y jurisdicciones especiales - de índole administrativa - destinados a hacer más efectiva y expedita la tutela de los intereses públicos, habida cuenta de la creciente complejidad de las funciones asignadas a la Administración...*”⁹

⁹ Fernández Arias, Elena y otros c. Poggio, José (Suc), Cita Fallos Corte: 247:646 (Corte Suprema de Justicia de la Nación 19 de Septiembre de 1960).

Sin embargo en el citado fallo concluyó “...*Que entre esas limitaciones preestablecidas figura, ante todo la que obliga a que el pronunciamiento jurisdiccional emanado de órganos administrativos quede sujeto a control judicial suficiente, a fin de impedir que aquéllos ejerzan un poder absolutamente discrecional, sustraído a, toda especie de revisión ulterior...*”.¹⁰

Con lo cual deviene en abstracto, en el presente, cuestionar la constitucionalidad de los tribunales administrativos, siempre y cuando se cumplan con los requisitos establecidos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

La experiencia en los diversos países que cuentan con un tribunal fiscal administrativo ha sido positiva, en cuanto se le otorga a los contribuyentes la posibilidad de contar con una revisión imparcial (ya que este tribunal es un tercero desinteresado del proceso, que no es parte ni posee interés en el mismo) e independiente (ya que no está sometido a órdenes ni instrucciones de la administración) de sus actos tributarios. Contra las sentencias que dicte el tribunal se puede deducir demanda contencioso administrativa, con lo cual no son sentencias de última instancia. De esta manera las resoluciones que dicten los tribunales administrativos podrán ser revisadas en forma amplia y plena posteriormente ante la justicia.

Igualmente, al tener los tribunales fiscales amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes, es necesario contar con una marcada especialización de sus miembros, ya que estos interpretan las leyes impositivas, y en esta interpretación debe atenderse al significado económico. Desde larga

¹⁰ Fernández Arias, Elena y otros c. Poggio, José (Suc), Cita Fallos Corte: 247:646 (Corte Suprema de Justicia de la Nación 19 de Septiembre de 1960).

data ya se ha expresado que *“las leyes impositivas no tienen como exclusivo fin recaudar dineros para el Fisco, sino que en una concepción moderna se advierte que la materia tributaria cumple otros fines, de lograr una adecuada redistribución de la riqueza, por ejemplo, o de alentar inversiones en determinados sectores de actividad económica, desgravando de algunos impuestos mediante la determinación de ciertos hechos imposables que hacen factible esta política. Es decir, entonces, que estos argumentos hablan de la necesidad de la especialización.”*¹¹

Por lo tanto, y en función de lo expuesto, para el éxito de cualquier tribunal administrativo, es indispensable la especialización e idoneidad de los integrantes del mismo, por lo que los aspirantes a integrar los tribunales deberían ser elegidos como consecuencia de un concurso de antecedentes que acredite su competencia.

Por último, pero no menos importante, en la práctica se advierte que las resoluciones reconsiderativas rara vez rectifican o modifican la postura fiscal producto de la obligación del organismo de seguir o defender determinados criterios o instrucciones, con lo cual se convierte en un mero formalismo que solo provoca el dispendio de plazos.

2.2. VENTAJAS DE LOS TRIBUNALES FISCALES

Así, entre las principales ventajas de contar con la existencia de un tribunal fiscal administrativo, podemos mencionar:

¹¹ Discusión parlamentaria de la Cámara de Diputados de la Ley 15.256 de fecha 22/12/1959. (1959).

- **Inaplicabilidad de la regla del solve et repete**: esta es una de las características más importante de su existencia, así para recurrir al tribunal es innecesario el pago previo de los importes intimados en las resoluciones que dicta el organismo fiscal que determinen tributos y accesorios, lo cual representa la posibilidad de discutir sin pagar previamente lo reclamado por el fisco. Ello es fundamental para evitar desigualdades entre los contribuyentes, en tanto todos pueden recurrir una resolución dictada por la administración ante un tribunal fiscal. No sucede lo mismo en la órbita del Poder Judicial, debido a que el contribuyente deberá abonar los importes que le intima la administración (o asegurar los mismos) para continuar con la contienda (pague primero para luego repetir). En este punto, es importante advertir que, pese a que el administrado haya asegurado los importes reclamados, el Fisco pueda asimismo ejecutarlo, con lo cual sería un procedimiento doblemente oneroso para el contribuyente, cuestión que no ocurriría cuando se recurre a un Tribunal Fiscal Administrativo, en virtud del efecto suspensivo del acto, cuestión analizada más adelante.
- **Especialidad**: es una de las principales ventajas. Ello significa que sus miembros deben poseer conocimiento técnico y especialización suficiente para analizar y resolver, tal como se ya se ha expresado anteriormente.
- **Procedimiento de oficio**: es un deber del tribunal impulsar o instar su desarrollo para llegar a su resolución. De esta manera, el impulso de oficio otorga mayor celeridad en el procedimiento e imposibilita que opere el instituto de la caducidad de instancia, siendo una ventaja por sobre el principio de impulsión de la parte (como ocurre en la justicia contenciosa).

- **Sistema de plena jurisdicción**: está íntimamente relacionado con la impulsión de oficio. Los tribunales poseen amplias facultades para acceder a la verdad material de los hechos independientemente de lo alegado por las partes, por lo cual pueden disponer de distintas medidas de prueba de aquellas que ofrecen las partes.
- **Efecto suspensivo**: paralización de la ejecutoriedad del acto administrativo recurrido, en lo relativo a la parte que se apela, hasta tanto se sustancie y resuelva el planteo en la instancia.

En tanto, debemos considerar como desventaja las siguientes características:

- **Imposibilidad de declarar la inconstitucionalidad de las leyes**: los tribunales fiscales administrativos al encontrarse dentro de la órbita del Poder Ejecutivo, dentro de la administración, poseen prohibición expresa en las leyes que los crean de declarar la inconstitucionalidad de una ley. En Argentina, las sentencias que pronuncien estos tribunales fiscales no pueden pronunciarse respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, salvo que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya declarado su inconstitucionalidad.
- **La imposibilidad de compeler el cumplimiento de sus decisiones**: tal como expone Catalina Garcia Vizcaino, “*el Trib. Fiscal Nac. tiene todos los poderes-deberes que componen la jurisdicción plena, salvo el de imperium o executio; es decir, no puede hacer cumplir por sí mismo sus sentencias*”¹².

¹² García Vizcaino, C. (2011). *El procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y sus Instancias Inferiores y Superiores* (2da ed.). Buenos Aires: Abeledo-Perrot, p. 151.

- **Monto mínimo**: en algunos casos para que intervengan estos tribunales fiscales administrativos se debe superar un monto mínimo recurrible, que deja afuera la posibilidad de contribuyentes de acceder al tribunal si no se llega a ese límite.

3. TRIBUNALES FISCALES: EXPERIENCIA EN OTROS PAÍSES

Como observaremos en las siguientes páginas, se efectuará una breve reseña de países que poseen tribunales fiscales administrativos, inclusive de aquellos que son miembros de la Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa.

3.1. ESTADOS UNIDOS: TRIBUNAL FISCAL¹³

La misión del Tribunal Fiscal de los Estados Unidos es proporcionar un foro nacional para solucionar con rapidez los conflictos entre los contribuyentes y el Servicio de Impuestos Internos. La Corte se compromete a proporcionar a los contribuyentes, la mayoría de los cuales son autoliquidados, un lugar conveniente para presentar pruebas y asegurar procedimientos simplificados (cuando las diferencias de impuestos son pequeñas).

Cuando el Comisionado de Impuestos Internos determina una diferencia de impuestos, el contribuyente podrá disputar dicha diferencia en el Tribunal Fiscal antes de pagar cualquier cantidad en discusión. El tribunal podrá determinar nuevamente la responsabilidad del cesionario, hacer ciertos tipos de sentencias declarativas, reducir intereses, costas de los litigios, etc. Todos los jueces tienen experiencia en las leyes fiscales para aplicar esos

¹³ *United States Tax Court*. Obtenido de <https://www.ustaxcourt.gov>

conocimientos a los fines de asegurar que los contribuyentes ingresen únicamente lo que deben, y no más. Físicamente la Corte se encuentra en Washington, DC, sin embargo los jueces viajan por todo el país para llevar a cabo ensayos en distintas ciudades del país.

3.2. CANADÁ: TRIBUNAL FISCAL¹⁴

El Tribunal Fiscal de Canadá fue establecido en 1983 de conformidad con el Tribunal Fiscal de la Ley de Canadá. Es un tribunal a nivel judicial y no administrativo. La Corte es independiente de la Agencia de Ingresos de Canadá y el resto de los departamentos del Gobierno de Canadá. Es un tribunal superior al que los individuos y las empresas pueden litigar con el Gobierno de Canadá en los asuntos de la legislación sobre las que la Corte tiene competencia exclusiva. La mayor parte de los recursos ante el tribunal se refieren al impuesto sobre la renta, impuesto sobre bienes y servicios, y el seguro de empleo.

La Corte asimismo escucha las referencias de la Agencia de Ingresos de Canadá para proporcionar interpretaciones de la legislación dentro de sus áreas de competencia.

3.3. ASOCIACIÓN IBEROAMERICANA DE TRIBUNALES DE JUSTICIA FISCAL O ADMINISTRATIVA¹⁵

La Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa (AITFA) es una Asociación Civil que fue creada con fecha 21/08/1996. El objetivo principal de esta asociación es propiciar el desarrollo de la justicia fiscal y administrativa mediante el

¹⁴ *Tax Court of Canada*. Obtenido de <https://www.tcc-cci.gc.ca>

¹⁵ *Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa*. Obtenido de <https://www.aitfa.org>

intercambio de ideas y experiencias sometidas a los distintos órganos jurisdiccionales que forman parte de la Asociación o que se refieran a su estructura, integración, administración y procedimientos.

La AITFA agrupa los Tribunales Fiscales o Administrativos de diecisiete países miembros, a saber, Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, España, Guatemala, México, Panamá, Paraguay, Perú, Portugal, República Dominicana y Uruguay.

En el presente apartado nos limitaremos a exponer un resumen solo de los Tribunales Fiscales Administrativos de aquellos países miembros que posean uno.

3.3.1. BOLIVIA: AUTORIDAD DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA (AIT)¹⁶

La Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT) fue creada el 02/08/2003 bajo la órbita del poder ejecutivo, y depende del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas (MEFP). Es un organismo con competencia en todo el país, autárquico, con autonomía administrativa, financiera técnica y funcional. Su objeto consiste en conocer y resolver los recursos de alzada y jerárquico que se interpongan por controversias entre el Contribuyente y la Administración Tributaria contra los actos definitivos del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), Aduana Nacional de Bolivia (ANB) y Gobiernos Autónomos Municipales. Su misión principal es garantizar el cumplimiento de derechos y principios de la Constitución impartiendo justicia tributaria administrativa especializada. La AIT posee una Autoridad General con sede en la

¹⁶ *Autoridad de Impugnación Tributaria*. Obtenido de <https://www.ait.gob.bo>

ciudad de La Paz y cuatro (4) Autoridades Regionales con sede en las capitales de los departamentos de Chuquisaca, La Paz, Santa Cruz y Cochabamba.

3.3.2. BRASIL: JUNTA DE RECURSOS FISCALES (CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS - CARF)¹⁷

La Junta de Recursos Fiscales (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF) fue creada el 27/05/2009, dentro de la órbita del Ministerio de Finanzas (Ministério Da Fazenda). Es un órgano conjunto y colegiado, integrado por representantes del Estado y la sociedad (directores, representantes del Tesoro Nacional y contribuyentes), cuyo objetivo es el de contribuir a la seguridad jurídica en el ámbito fiscal, para la mejora de la legislación tributaria y reducir las disputas legales y administrativas. Posee la atribución de juzgar en los procedimientos administrativos, y en disputas sobre cuestiones de impuestos y aduanas.

3.3.3. COSTA RICA: TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO¹⁸

El Tribunal Fiscal Administrativo fue creado el 14/11/1962, depende del Poder Ejecutivo y posee dos (2) salas especializadas, la primera conformada por tres (3) abogados y la segunda por dos (2) abogados y un (1) contador. Este órgano posee como objetivo general mejorar el proceso de resolución administrativa en materia fiscal y ejerce la función de contralor de legalidad de la gestión tributaria, facilitando una justicia pronta y cumplida con la finalidad de tutelar las garantías de los contribuyentes que acuden a esta instancia.

¹⁷ *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. Obtenido de <http://idg.carf.fazenda.gov.br>

¹⁸ *Tribunal Fiscal Administrativo*. Obtenido de <https://www.hacienda.go.cr/contenido/368-tribunal-fiscal-administrativo>

3.3.4. EL SALVADOR: TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS¹⁹

El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas (TAIIA) es un órgano administrativo colegiado (legalmente constituido) creado el 02/06/1915, se encuentra dentro del Ramo de Hacienda y posee autonomía funcional en todo lo que le compete. Su objetivo general es resolver con transparencia, calidad y eficacia los recursos de apelación presentados por los contribuyentes impartiendo justicia tributaria apeándose a las leyes tributarias vigentes.

3.3.5. ESPAÑA: TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL²⁰

La reclamación económico-administrativa, que comienza con la Ley Camacho (31/12/1881), constituye en España una vía específica (recurso especial) para impugnar los actos tributarios ante la propia Administración. Los Tribunales Económico-Administrativos resuelven los reclamos económico-administrativos, son órganos administrativos especiales (no son órganos jurisdiccionales), con características propias como consecuencia de su independencia funcional y se encuentran integrados en el Ministerio de Hacienda y Función Pública, dentro de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos.

¹⁹ *Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.* Obtenido de <http://www7.taiia.gob.sv/taia/es>

EL SALVADOR - A.I.T.F.A. Obtenido de <https://www.aitfa.org/index.php/directorio-miembros/el-salvador-miembros>

²⁰ *Tribunales Económico-Administrativos.* Obtenido de <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/TEAC/Paginas/Tribunal%20Economico-administrativo%20central.aspx>

3.3.6. PANAMÁ: TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO²¹

El Tribunal Administrativo Tributario de Panamá fue creado el 15/03/2010 para resolver los recursos de apelación contra las decisiones de la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas. Es un tribunal autónomo, de segunda instancia, imparcial, independiente y especializado, con jurisdicción y competencia Nacional, con sede en la ciudad de Panamá y jurisdicción en toda la República. Sus decisiones agotan la vía administrativa y se podrá recurrir a la vía contencioso-administrativa en la forma en la que se prevea en la Ley.

3.3.7. PERU: TRIBUNAL FISCAL²²

El Tribunal Fiscal de Perú es un órgano autónomo, que depende del Ministerio de Economía y Finanzas y constituye la última instancia administrativa a nivel nacional en materia tributaria y aduanera. Es competente para resolver oportunamente las controversias suscitadas entre los contribuyentes y las Administraciones Tributarias, interpretando y aplicando la ley, fijando criterios jurisprudenciales uniformes y proponiendo normas que contribuyan con el desarrollo del Sistema Tributario.

3.3.8. PORTUGAL: SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO²³

²¹ *Tribunal Administrativo Tributario de Panamá.* (s.f.). Obtenido de <http://www.tribunaltributario.gob.pa>

²² *Tribunal Fiscal de Perú.* (s.f.). Obtenido de <https://www.mef.gob.pe/es/tribunal-fiscal>

²³ *Tribunal Supremo Administrativo.* (s.f.). Obtenido de <https://www.stadministrativo.pt>

El Tribunal Supremo Administrativo (STA) tiene su sede en Lisboa pero con jurisdicción en todo el país. Constituye el órgano más alto en la jerarquía de los tribunales administrativos y fiscales y es responsable de juzgar las disputas dentro del ámbito de jurisdicción. El mismo comprende dos secciones, la primera de Litigio Administrativo y la segunda de Litigio Fiscal. Ambas secciones están compuestas por un presidente, un vicepresidente y demás jueces que se les asignen. Asimismo, dentro del Tribunal Administrativo Supremo opera el Tribunal de Conflictos, cuyo objetivo es resolver conflictos de jurisdicción entre las autoridades administrativas y los tribunales y entre esos o este último y los tribunales judiciales

Algunas funciones de la sección Litigio Fiscal son resolver apelaciones contra las sentencias de la Sección de Litigios Tributarios de los tribunales administrativos centrales, dictadas en el primer grado de jurisdicción; apelaciones contra decisiones de los tribunales tributarios por el único motivo de la ley; solicitudes para la producción temprana de pruebas, realizadas en procedimientos pendientes en el mismo, entre otras.

Luego de la reforma que se produjo en el año 2004, el Tribunal Administrativo Supremo se convirtió casi exclusivamente en un tribunal de revisión.

3.3.9. URUGUAY: TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO²⁴

²⁴ *Tribunal de lo Contencioso Administrativo*. Obtenido de <http://www.tca.gub.uy>

El Tribunal de lo Contencioso Administrativo es el órgano encargado del control de la legalidad a nivel de toda la Administración, es independiente de justicia administrativa y su función es la de salvaguardar los derechos de los privados que podrían ser lesionados por la Administración, y contra la eventual ilegalidad de esta. El tribunal se compone de cinco miembros y conoce de las demandas de nulidad de actos administrativos definitivos que sean contrarios a una regla de Derecho o con desviación o abuso de poder por parte de la Administración, como asimismo en los actos administrativos definitivos emanados de todos los órganos del Estado, Gobiernos Departamentales, Entes Autónomos y Servicios Descentralizados.

3.3.10. ARGENTINA: TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Por último, como hemos ya expresado, nuestro país se encuentra dentro de los miembros de la Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa (AITFA), representado por medio del Tribunal Fiscal de la Nación, organismo que comentaremos por separado en el apartado a continuación.

4. TRIBUNALES FISCALES: EXPERIENCIA EN ARGENTINA

En el presente título lo que se pretende es efectuar un repaso de las provincias que poseen un Tribunal Fiscal, presentando sus características principales, para luego exponer sobre el Tribunal Fiscal de la Nación. Por último, se hará una breve descripción del ex Tribunal Fiscal de Apelaciones de la provincia de Córdoba.

4.1. TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE BUENOS

AIRES²⁵

Los primeros orígenes del Tribunal Fiscal de Apelación de la provincia de Buenos Aires se remontan al año 1948 con la sanción de la ley 5.246 que crea la Cámara Fiscal de Apelación.

La creación de dicho organismo tuvo polémicas opiniones, entre las cuales Giuliani Fonrouge expresaba que *“un organismo constituido por funcionarios designados por tiempo determinado y reelegibles, y presidido por el Ministro de Hacienda o sus subordinados inmediatos, no es más que una dependencia del Poder Ejecutivo y carece de los atributos inherentes a un verdadero órgano jurisdiccional, de modo que no puede inspirar confianza a los administrados: el propio poder que aplica el impuesto o la sanción se pronunciará sobre los reclamos.”*²⁶

Finalmente, el 06/06/1956 se crea el Tribunal Fiscal de Apelación²⁷ (el primero en su especie) como última instancia administrativa en materia tributaria y entiende en los recursos que interpongan los contribuyentes en relación a la determinación, fiscalización y devolución de tributos y sanciones que aplique el organismo fiscalizador, en aquellos casos en que el monto de la obligación fiscal determinada, de la multa aplicada o el del gravamen intentado repetir, supere la cantidad de pesos cincuenta mil (\$ 50.000). Posee su asiento en la ciudad de

²⁵ Tribunal Fiscal de Apelación de la provincia de Buenos Aires. Obtenido de <http://www.tfaba.gov.ar>

²⁶ Giuliani Fonrouge, C. M. *La codificación fiscal en la provincia de Buenos Aires* (Vol. Tomo 50). La Ley. p. 1158.

²⁷ Legislado en *Código Fiscal Provincia de Buenos Aires - Ley N° 10397*. Obtenido de <http://www.gob.gba.gov.ar/legislacion/legislacion/l-10397.html> y *Tribunal Fiscal de Apelación - Ley N° 7603*. Obtenido de <https://normas.gba.gov.ar/ar-b/decreto-ley/1970/7603/1477>.

La Plata, pero podrá constituirse, actuar y sesionar en cualquier lugar de la provincia de Buenos Aires.

Actualmente, dicho tribunal se compone de nueve (9) vocales, divididos en tres (3) salas integradas por 2 (dos) abogados y un (1) contador cada una. Esto tiene como fin garantizar la imparcialidad e independencia del Tribunal. Así la integración mixta del organismo ofrece una visión global y más amplia del hecho imponible. Respecto a ello, Giuliani Fonrouge afirma que *“la evolución producida en los hechos y costumbres hacen conveniente la intervención de los no juristas en la decisión de las causas sometidas al Tribunal Fiscal.”*²⁸ Por su parte, Friedman reflexiona que *“...cada día nos inclinamos más a considerar los tribunales especializados y otros organismos cuasijudiciales, que no están formados exclusivamente por jurisconsultos, no como tribunales extraordinarios, sino como forma nueva de tribunal requerida por las circunstancias sociales de nuestro tiempo.”*²⁹

El tribunal impulsa de oficio el procedimiento y tiene amplias facultades para establecer la verdad de los hechos controvertidos y resolver el caso sin perjuicio de lo alegado por las partes. La representación y patrocinio ante el tribunal se ejercerá por abogados, de acuerdo a lo establecido por la Ley 5177.

Asimismo, el tribunal no podrá declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero podrá aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Suprema Corte de Justicia de la Provincia que así las declare.

²⁸ Giuliani Fonrouge, C. M. (1978). *Derecho Financiero* (Tercera ed., Vol. II). Buenos Aires: De Palma. p. 724.

²⁹ Friedman, W. (1966). *El derecho en una sociedad en transformación*. México: Fondo de Cultura Económica. pp. 46 y s. 361 y s.

En las sentencias, podrá practicar la liquidación de los tributos y accesorios, fijando igualmente el importe de las sanciones correspondientes, de lo contrario podrá disponer que la Administración Fiscal realice dichas liquidaciones.

4.2. TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES DE TUCUMÁN³⁰

El Tribunal Fiscal de Apelaciones de la provincia de Tucumán fue creado en el año 1979 mediante Ley 5121³¹. Sin embargo, recién en el año 2015 comenzó a funcionar en virtud de que mediante Decreto del Poder Ejecutivo se procedió a integrar el tribunal, cumpliéndose así con todos los pasos legales establecidos a tal efecto.

Es un organismo Público Provincial, con autarquía jurídica y financiera, cuya vinculación con el Poder Ejecutivo es a través del Ministerio de Economía. Posee su sede principal en la ciudad de San Miguel de Tucumán, pero al igual que el Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires, podrá constituirse, actuar y sesionar en cualquier lugar de la provincia.

La competencia que posee el tribunal es para resolver recursos que determinen tributos, impongan multas o sanciones, solicitudes de devolución aplicadas por la autoridad de aplicación, con la particularidad que también posee competencia para atender los recursos originados en las municipalidades y comunas, siempre y cuando ellas adhieran.

³⁰ *Tribunal Fiscal de Apelaciones de la provincia de Tucumán*. Obtenido de www.tfa-tuc.gob.ar

³¹ *Código Tributario Provincial Ley 5121 y modif.* Obtenido de <http://www.rentastucuman.gob.ar/nomina/rentastuc2/x1ut2pa3lo/pdfs/ctp.pdf>

La presentación del recurso ante el tribunal suspende la obligación del contribuyente del pago solo en relación con los importes no aceptados. Ante el tribunal podrán representar a los contribuyentes o responsables tanto las personas autorizadas para actuar en causas judiciales como doctores en Ciencias Económicas o contadores públicos, inscriptos en las respectivas matrículas.

Actualmente, el tribunal está compuesto por tres (3) miembros, dos (2) abogados y un (1) doctor en Ciencias Económicas o contador público nacional, los cuales son nombrados por el Poder Ejecutivo con acuerdo de la Legislatura.

El organismo, impulsa el procedimiento de oficio conservando amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso con independencia de lo alegado por las partes, pero no es competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias. Sin embargo, podrá aplicar la jurisprudencia tanto de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y de la provincia de Tucumán que ya haya declarado la inconstitucionalidad de dicha norma. En las sentencias que dicte, el tribunal puede efectuar la liquidación del tributo, sus accesorios, fijar el importe de la multa o sentar las bases para que el fisco practique lo efectúe.

El tribunal posee plazos para dictar la sentencia. Así, el artículo 163 del Código Fiscal de Tucumán establece: *“El Tribunal dictará la sentencia definitiva dentro de los plazos que se indican a continuación, contados desde la fecha de interposición del recurso: 1. Si no hubiera hechos controvertidos, noventa (90) días. 2. Si los hubiera, ciento veinte (120) días”*. Por su parte el artículo 164 de la citada norma expresa: *“Transcurridos los términos fijados en el*

artículo 163 sin que el Tribunal dicte sentencia, el contribuyente o responsable podrá tenerla por denegatoria”.

Contra las decisiones definitivas que dicte el tribunal, los contribuyentes o responsables podrán interponer demanda ante la Cámara Contencioso Administrativo, dentro del plazo de quince (15) días contados desde la notificación del acto expreso. En todos los casos, se exigirá el pago previo de las obligaciones fiscales en concepto de tributos, no así de multas y recargos.

Conforme lo establece el artículo 167 del Código Tributario de la provincia de Tucumán, el tribunal tiene amplias facultades para aplicar sanciones a personas que estén vinculadas con el proceso cuando no presten la adecuada colaboración o en caso de desobediencia pudiendo efectuar llamados de atención, apercibimiento y aplicar multas de hasta quinientos pesos (\$500). Asimismo, cuando sean profesionales o empleados públicos, se comunicará a la entidad que ejerza el poder disciplinario profesional o a la repartición a que pertenezcan, a los fines pertinentes.

Actualmente, el tribunal es un organismo de consulta para la redacción de las futuras modificaciones al Código Tributario de la Provincia de Tucumán, trabaja con otros Tribunales Fiscales del país a los efectos de lograr una mejor coordinación de los procedimientos y así lograr un mejor desempeño en la tarea de atender los reclamos de los contribuyentes.

4.3. TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN³²

³² *Tribunal Fiscal de la Nación*. Obtenido de <https://www.argentina.gob.ar/tribunalfiscal>

Con fecha 29/12/1959 se sanciona la Ley N° 15.265³³ que crea un Tribunal Fiscal, dentro de la esfera del Poder Ejecutivo, con competencia primero en materia impositiva, y luego en materia aduanera, con sede en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, pudiendo actuar, constituirse y sesionar en cualquier punto de la República. El Tribunal Fiscal de la Nación inició sus funciones recién en abril del año 1960.

Así, Carlos María Folco -citando a Pedro José Pagani-, expresa que *“la implantación del TFN permitió concretar muchas aspiraciones reclamadas por la doctrina consustanciada con la evolución operada en el Derecho Tributario nacional e internacional, dado que dotó de transparencia al sistema tributario mejorando la relación Fisco-contribuyente, desterrando la anacrónica figura del solve et repete y permitiendo llevar la cuestión litigiosa fuera del ámbito de la Administración Tributaria, con efecto suspensivo respecto del pago de la obligación...”*³⁴

El Tribunal Fiscal se encuentra formado por un (1) presidente y cinco (5) vocales quienes serán designados por el Poder Ejecutivo, previo concurso de antecedentes que acrediten competencia en cuestiones tributarias. Actualmente cuenta con siete (7) salas, cuatro

³³ Ley de Procedimiento Tributario - Ley 11.683 y modificatorias. Obtenido de <http://www.infoleg.gob.ar> Artículo 144: *“El TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION creado por la Ley N° 15.265 entenderá en los recursos que se interpongan con relación a los tributos y sanciones que aplicare la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA dependiente de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS en ejercicio de los poderes fiscales que le acuerda el Título I de la presente ley y en recurso de amparo establecido en este Título. Asimismo tendrá la competencia establecida en el artículo 4° del Decreto-Ley N° 6.692/63 -en la forma y condiciones establecidas en los artículos 5° a 9° de dicho decreto-ley- en los recursos que se interpongan con relación a los derechos, gravámenes, accesorios y sanciones que aplique la DIRECCION GENERAL DE ADUANAS dependiente de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS en ejercicio de los poderes fiscales que le son propios, excepto en los que corresponden a las causas de contrabando”*.

³⁴ Folco, C. M. (2011). *Procedimiento Tributario. Naturaleza y Estructura*. Santa Fe: Rubinzal y Culzoni. p. 290.

(4) con competencia en materia impositiva (formada por dos (2) abogados y un (1) contador público) y tres (3) con competencia en materia aduanera (formada por tres (3) abogados). Si bien han existido diversos proyectos de incorporar contadores públicos a las salas con competencia aduanera, los mismos no han prosperado.

Para que se conserve independencia en la actuación de los miembros del tribunal, estos poseen ciertas garantías, como por ejemplo la igualdad de retribución respecto de los jueces de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, el mecanismo adoptado para la remoción de los vocales designados, etc.

La representación y patrocinio ante el tribunal se ejercerá por las personas autorizadas para actuar en causas judiciales como asimismo por doctores en ciencias económicas o contadores públicos, inscriptos en la respectiva matrícula.

El tribunal podrá aplicar sanciones a las partes y demás personas vinculadas en caso de desobediencia o cuando no presten la adecuada colaboración para el rápido y eficaz desarrollo del proceso, y tiene amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes, impulsando de oficio el procedimiento. Con la interposición del recurso se suspende la intimación de pago respectiva.

El tribunal no puede declarar la inconstitucionalidad de la norma, pero si podrá aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que las haya declarado.

El tribunal en la sentencia podrá efectuar la liquidación del impuesto, accesorios y fijar el importe de la multa, u ordenar a la Administración que practique la misma. La apelación de las sentencias se concederá en ambos efectos, salvo la de aquellas que condenaren el pago de impuestos y accesorios, que se otorgará en el solo efecto devolutivo.

4.3.1. LA ERA DEL EXPEDIENTE DIGITAL EN EL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Un importante avance para la tramitación de las causas ante el tribunal, en concordancia con el cambio que está sucediendo en la Administración Pública, es la implementación obligatoria del expediente electrónico aprobada a través de la Acordada 1/2019 del TFN³⁵.

Todo el procedimiento es completamente electrónico, y si existe la necesidad de presentar algo en soporte papel, es digitalizado. Este cambio está arraigado en el debido proceso y el derecho de defensa, y fue encarado no solo para modernizar, despapelizar y enfrentar una nueva etapa para realizar de manera más eficiente y con mayor transparencia los procedimientos, agilizar los trámites, etc, sino también para lograr la federalización de este organismo. Así lo expresó Rubén Marchevsky, presidente Tribunal Fiscal de la Nación: *"El acceso a la Justicia para un contribuyente del interior del país ahora será más fácil. Así que de alguna manera el expediente electrónico llega para democratizar el acceso a la jurisdicción en el ámbito del Tribunal Fiscal"*³⁶.

³⁵ Acordada 1/2019 del TFN. (s.f.). Obtenido de <http://www.infoleg.gob.ar>

³⁶ Iprofesional - El Tribunal Fiscal de la Nación se moderniza a través del expediente electrónico. (16 de mayo de 2019). Obtenido de <https://www.iprofesional.com/impuestos/292088-internos-justicia-proyecto-otros-El-Tribunal-Fiscal-de-la-Nacion-se-moderniza-a-traves-del-expediente-electronico>.

El expediente electrónico, a través del sistema de Trámites a Distancia (TAD), se aplica a todo el procedimiento, y si bien los contribuyentes podrán presentar trámites ante el TFN durante las veinticuatro (24) hs del día, por una razón de usos y costumbres se mantendrá el plazo de las dos primeras horas del día siguiente al vencimiento para hacer las presentaciones en tiempo y forma, así como también la extensión de los plazos de quienes residen a más de doscientos (200) km de la sede de presentación.

Asimismo, para iniciar el trámite no será necesario constituir un domicilio en el TFN, sino que se deberá crear en la plataforma (TAD) un usuario y allí fijar un domicilio electrónico, que será considerado como domicilio constituido para efectuar todas las notificaciones. Una vez iniciado el trámite, se podrá tener acceso a la carátula del expediente electrónico y los formularios presentados para efectuar las comunicaciones pertinentes ante AFIP, sin tener la necesidad de concurrir personalmente para ningún trámite al TFN.

Por su parte, AFIP puso en funcionamiento el uso de la transferencia electrónica de fondos para abonar la tasa por actuaciones ante el TFN, generando el respectivo volante electrónico de pago (VEP), quedando así todo el circuito y el procedimiento realizado de forma electrónica.

4.4. TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES DE LA PROVINCIA DE CÓRDOBA³⁷

³⁷ Código Tributario de la provincia de Córdoba, Ley N° 6.006, T.O. 1988 (actualizado al año 2001)

Con la Ley N° 4.719, primer Código Tributario de la Provincia, se crea el Tribunal Fiscal de Apelaciones (TFA), el cual comenzó con el ejercicio de sus funciones el 05/02/1960. Dicho Tribunal estaba integrado por tres (3) vocales, dos (2) Abogados y un (1) Contador Público Nacional, observándose así el carácter interdisciplinario que poseía el mismo.

El TFA debía ajustar sus decisiones a la real situación tributaria e investigar la verdad de los hechos, aplicando el derecho con independencia de lo alegado y probado por las partes. Asimismo impulsaba de oficio el procedimiento. Como hemos podido observar en otros tribunales administrativos, carecían de competencia para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero si podían aplicar la jurisprudencia tanto de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o del Tribunal Superior de Justicia de la Provincia, que la hayan declarado. Por su parte podían declarar, solo en el caso concreto, que la interpretación efectuada por la Dirección mediante Resolución General Interpretativa, no se ajusta a la norma interpretada.

Los contribuyentes o responsables podían interponer el Recurso de Apelación o de Nulidad ante el Tribunal Fiscal de Apelación, contra las resoluciones de la Dirección que determinen total o parcialmente obligaciones tributarias, anticipos, pagos a cuentas y sus accesorios, impongan sanciones por infracciones, excepto clausuras³⁸, resuelvan demandas de

³⁸ Las sanciones de clausuras tenían exclusivamente la vía recursiva prevista en el artículo 119 bis del Código Tributario de la provincia de Córdoba, Ley N° 6.006, T.O. 1988 (actualizado al año 2001): "*Contra la resolución que impone clausura prevista en el Artículo 59 quater podrá interponerse Recurso de Apelación y/ o Nulidad dentro del término de cinco (5) días, ante los Jueces de Faltas de la Justicia Ordinaria de la Provincia, con competencia en el lugar de constatación de la infracción*".

repetición o exenciones. La interposición del recurso de apelación y el de nulidad no suspendía la intimación de pago respectiva, salvo por la parte apelada.

El recurso se interponía dentro de los quince (15) días de notificada la resolución respectiva, por escrito ante la Dirección, ya sea personalmente o por correo, mediante carta certificada con recibo de retorno. En el mismo debían exponerse los agravios que cause al apelante la resolución apelada y sólo podían ofrecerse o acompañarse pruebas que se refieran a hechos posteriores a la resolución recurrida o documentos que no pudieron presentarse a la Dirección por impedimento justificable. Asimismo se permitía reiterar la prueba ofrecida ante la Dirección y que no fue admitida o que, habiendo sido admitida y estando su producción a cargo de la Dirección, no hubiera sido sustanciada.

En el caso del TFA, la representación o patrocinio la ejercían Abogados o Contadores Públicos inscriptos en las respectivas matrículas, y los interesados podían actuar personalmente, por intermedio de sus representantes legales o por mandatario, los que debían acreditar su personería.

La sentencia debía pronunciarse en un plazo de noventa (90) días de recibidos los autos en el Tribunal, pudiendo el mismo practicar en la sentencia la liquidación del tributo y accesorios y fijar el importe de la multa o, si lo estimase conveniente ordenaba a la Dirección que practique la correspondiente liquidación.

Por último, contra decisiones definitivas del TFA el interesado podía interponer demanda contencioso administrativa ante las Cámaras respectivas dentro de los treinta días

(30) de notificada la resolución definitiva o aclaratoria, siendo requisito para ello, el pago previo de los tributos y su actualización, recargos e intereses, no así de las multas.

Con fecha 26/06/2002 (Boletín Oficial 28/06/2002) se sanciona la Ley 9025³⁹ de supresión del Tribunal Fiscal de Apelaciones y Reforma el Código Tributario de la provincia de Córdoba (Ley 6006 (t. o. 1988)).

Respecto de la citada eliminación, y tal como lo señalan Farre, Siriczman y Tapia “...se concretó con la derogación del Capítulo 2 del Título II del Libro Primero del Código Tributario y al adecuación de todas las normas que se referían a la actuación del mismo, ... dejando sólo el recurso de reconsideración con efectos suspensivos y eliminando el de apelación y/o nulidad que era ante el Tribunal Fiscal...”.⁴⁰

Y continúan “Como consecuencia de dicha eliminación, contra las resoluciones de la Dirección de Rentas o Dirección de Policía Fiscal, ..., de última instancia, ahora al contribuyente o responsables le queda únicamente la vía de la demanda contenciosa administrativa, ..., lo que implica el pago previo de los tributos reclamados, sus actualizaciones, recargos e intereses o la constitución a favor de la Provincia por sí o tercero de hipoteca sobre inmuebles ubicados en la Provincia o aval otorgado por el Banco de Córdoba o póliza de seguro de caución otorgada por Compañía de Seguros calificada...”⁴¹

³⁹ Ley N° 9025 - Reformas al Código Tributario de la Provincia. Supresión del Tribunal Fiscal de Apelaciones. (s.f.). Obtenido de <http://tododeiure.atspace.com/leyes/cordoba/9025.htm>

⁴⁰ Farre, E; Siriczman, C; y Tapia, A. (2006). La Administración Tributaria en la Provincia de Córdoba. *Doctrina Tributaria, ERREPAR (D.T.E)*, XXVII, p.3.

⁴¹ Farre, E; Siriczman, C; y Tapia, A. (2006). La Administración Tributaria en la Provincia de Córdoba. *Doctrina Tributaria, ERREPAR (D.T.E)*, XXVII, p.4.

Es dable destacar que “...se eliminó un aspecto muy importante en el ejercicio del derecho de defensa de los sujetos pasivos y responsables, como resulta la nulidad que podría existir por vicios de procedimiento, defectos de forma, en la resolución o incompetencia del funcionario que la hubiere dictado...”⁴² pero como bien lo señalan los autores, al ser la Ley de Procedimiento Administrativo (Ley 6658 y modificatorias) supletoria del Código Tributario de la provincia de Córdoba, en su artículo 104⁴³ se prevé la nulidad.

Por otra parte, en cuanto al recurso de amparo, “Se mantiene... sustituyendo al Tribunal Fiscal por la Secretaría de Ingresos Públicos”⁴⁴

Pese a haber recibido el proyecto de eliminación del Tribunal Fiscal de Apelaciones de la provincia de Córdoba fuertes críticas de la oposición, de distintos consejos profesionales y organizaciones, nada se expuso en la Ley 9025 promulgada de las razones que llevaron a su supresión. Sin embargo, el contexto político y crisis económica que estaba atravesando el país, situación en que la provincia de Córdoba también estaba inmersa, pareciera que pusieron fin a mas de cuarenta años del Tribunal Fiscal.

⁴² Farre, E; Siriczman, C; y Tapia, A. (2006). La Administración Tributaria en la Provincia de Córdoba. *Doctrina Tributaria, ERREPAR (D.T.E), XXVII*, p.4.

⁴³ Artículo 104 de la Ley 6658 - Nulidad absoluta: “Son nulos los actos administrativos cuando hubieren sido dictados por autoridad incompetente, o se hubieren violado sustancialmente los principios que informan los procedimientos y normas establecidas legal o reglamentariamente para su dictado.”

⁴⁴ Farre, E; Siriczman, C; y Tapia, A. (2006). La Administración Tributaria en la Provincia de Córdoba. *Doctrina Tributaria, ERREPAR (D.T.E), XXVII*, p.4.

5. CONCLUSION Y PROPUESTA

En los tiempos que corren, la compleja y copiosa legislación en materia tributaria e impositiva, presión tributaria creciente, donde la Ley Penal Tributaria cobra, cada día, mayor relevancia, sumado a una justicia fiscal lenta y no especializada, hacen surgir la necesidad -no solo para los contribuyentes y los profesionales que los representan (abogados y contadores), sino también para los fiscos- de contar con un organismo superior, jurisdiccional, especializado, imparcial, que cuente con integrantes idóneos que posean la capacidad de garantizar los derechos y dirima la oposición de intereses de ambas partes de la relación jurídico-tributaria, aportando asimismo calidad y seguridad jurídica en todo el proceso.

Las administraciones tributarias están pasando por cambios profundos, en parte debido al avance de nuevas tecnologías, cambio que se ha visto acelerado a su vez por el contexto actual que se vive a nivel mundial por la pandemia de Coronavirus Covid-19, con lo cual, y como ya se ha expuesto anteriormente, quitarle peso a la función del fisco de realizar una labor judicial creando un tribunal fiscal administrativo para que estas puedan ejercer su función principal -función de recaudación y fiscalización de tributos- sería una excelente oportunidad. En concordancia, se accedería a un organismo con la especificidad técnica adecuada resultando el proceso más eficiente.

Hace casi dos décadas que la provincia de Córdoba no cuenta con un tribunal fiscal, debido a que el ex Tribunal Fiscal de Apelaciones de la provincia de Córdoba fue suprimido en el año 2002 mediante la Ley 9025. “...los contribuyentes y responsables se ha quedado sin un organismo de control de las acciones del Organismo Fiscal cristalizadas en las

resoluciones, que era el Tribunal Fiscal de Apelaciones, que ha significado la eliminación lisa y llana de una vía recursiva fundamental en sede administrativa.”⁴⁵

En virtud de lo expuesto, sería de suma importancia que en nuestra provincia se reinstaure un tribunal fiscal administrativo, tribunal que posea independencia de la administración encargada de la fiscalización, para garantizar la jerarquía e imparcialidad.

Tal como está actualmente legislado en el Código Tributario de la provincia de Córdoba -Ley 6006 t.o. 2015- “..., solamente, queda para los contribuyentes locales, el recurso de reconsideración, reiteramos con efectos suspensivos, pero con la salvedad de que es ante la misma autoridad que dictó el acto administrativo... cuyo acto final abre la instancia judicial, previo pago o afianzamientos de la deuda tributaria.”⁴⁶

De esta manera, el fisco administrativo revisa sus propios actos, los mismos funcionarios son juez y parte en el proceso (tanto para determinar tributos, aplicar recargos y multas), por lo que el contribuyente no tiene derecho a recurrir a un órgano independiente de la administración y con facultades jurisdiccionales que revise la actividad del fisco, y tal como ya se ha expuesto, rara vez el Fisco revierte o modifica su postura.

Asimismo, es importante recordar lo expuesto por Farre, E; Siriczman, C; y Tapia, con los cuales concuerdo, respecto que, “*Para los contribuyentes comprendidos en las nomas del convenio multilateral, queda, además y juntamente con el citado recurso, habilitada también*

⁴⁵ Farre, E; Siriczman, C; y Tapia, A. (2006). La Administración Tributaria en la Provincia de Córdoba. *Doctrina Tributaria, ERREPAR (D.T.E), XXVII*, p.19.

⁴⁶ Farre, E; Siriczman, C; y Tapia, A. (2006). La Administración Tributaria en la Provincia de Córdoba. *Doctrina Tributaria, ERREPAR (D.T.E), XXVII*, p.19.

la vía recursiva por ante la Comisión Arbitral y Comisión Plenaria... Esta disposición es a nuestro entender altamente positiva... porque reafirma categóricamente la supremacía de los tratados nacionales (convenio multilateral, ley de coparticipación, pacto fiscal, etc), conforme lo establece la Constitución de la Provincia de Córdoba, sobre las disposiciones locales, solucionando armoniosamente la relación Fisco-contribuyente.”⁴⁷

Como se recuerda en la discusión parlamentaria de la Cámara de Diputados de la Ley 15.256 de fecha 22/12/1959, “*La relación jurídico tributaria es una relación de derecho y no de fuerza o de poder, ...; es una relación personal y obligatoria que crea deberes y derechos. Pero no en forma unilateral, sino también para el Estado*”.⁴⁸

Al existir un tribunal fiscal, el Estado queda subordinado a la ley y la justicia. Es por ello, que los aspectos más relevantes que propician la creación de un tribunal fiscal administrativo son los de obtener una justicia rápida -en virtud de que se contaría con una organización dinámica y expedita para resolver, debido al impulso de oficio y plazos breves en el procedimiento-, eficiente -ya que en el proceso intervienen técnicos especializados, miembros idóneos y capacitados- y de bajo costo -ya que se puede recurrir sin abonar el solve et repete otorgando mayores garantías para el contribuyente-.

En la propuesta de crear un tribunal fiscal administrativo, debería considerarse su instauración dentro de la esfera del Poder Ejecutivo pero con total independencia, y gozar de autarquía jurídica y financiera.

⁴⁷ Farre, E; Siriczman, C; y Tapia, A. (2006). La Administración Tributaria en la Provincia de Córdoba. *Doctrina Tributaria, ERREPAR (D.T.E), XXVII*, p.19.

⁴⁸ Discusión parlamentaria de la Cámara de Diputados de la Ley 15.256 de fecha 22/12/1959. (1959).

Este organismo cuya creación se promueve, al igual que el TFN, debiera tener su propio reglamento de actuación, donde estén especificadas las reglas de procedimiento referentes a la sustanciación de las causas en las que sea competente, complementando a las que deberían establecerse en el Código Fiscal. Es decir un preciso detalle a fin de que los administrados conozcan a la perfección cómo actuar ante el tribunal.

Por otra parte, tendría que ser rápido, eficaz y expeditivo en sus decisiones, enmarcándose dentro de los principios establecidos en la Ley 10.618 de “Simplificación y modernización de la Administración” e incorporando las reglas de actuación en el procedimiento, tales como tramitación digital, despapelización, firma electrónica, celeridad, utilización de las tecnologías de información y comunicaciones (TIC), entre otras.

Se propone considerar como opcional (y excluyente) recurrir al tribunal fiscal, quedando así habilitada tanto la vía administrativa, con el recurso de reconsideración, como el recurso de apelación ante aquel, en virtud de que para recurrir al tribunal se necesitaría un patrocinio, ya sea de un contador público o de un abogado, cuestión que seguramente es más onerosa para el contribuyente. De esta manera, se daría la oportunidad a todos los contribuyentes a evaluar, dentro de sus posibilidades, la revisión de los actos de la administración fiscal.

Tal como expresa Agustín Gordillo⁴⁹, actualmente existen algunas limitaciones de los tribunales fiscales administrativos, que se deberían ir superando. Una de ellas es la lentitud del procedimiento desde que se inicia (con el recurso o acción del particular) hasta que se

⁴⁹ Gordillo, A. (2015). *Tratado de derecho administrativo y obras selectas* (1° ed., Vols. 11 - Marchas y contramarchas en economía y derecho administrativo). Buenos Aires: FDA, pp. 126-127.

dicta sentencia definitiva. En cuanto a ello podemos observar que ya el TFN ha tomado acciones para revertir esta limitación instaurando el expediente digital, otorgándole al proceso mayor agilidad.

Por tal motivo, en consonancia con lo expuesto, considero necesario que todo el procedimiento del tribunal fiscal sea digital, logrando, no solo que sea un procedimiento más ágil y eficiente, sino también igualdad entre todos los contribuyentes de la Provincia, para que puedan acceder al tribunal desde cualquier parte de ésta.

Asimismo, debería existir un estricto apego al cumplimiento de los plazos, tal como lo señala la popular frase "*La Justicia que es lenta no es justicia*", por lo cual se propicia instaurar mecanismos de evaluación de la gestión de este tribunal, seguimiento de variables claves como cantidad de resoluciones dictadas, plazo promedio de resolución entre otras.

De esta manera, deberían considerarse plazos para resolver como los que posee el Código Tributario de la provincia de Tucumán, artículos 163 y 164, que rezan: artículo 163: "*El Tribunal dictará la sentencia definitiva dentro de los plazos que se indican a continuación, contados desde la fecha de interposición del recurso: 1. Si no hubiera hechos controvertidos, noventa (90) días. 2. Si los hubiera, ciento veinte (120) días.*" y artículo 164: "*Transcurridos los términos fijados en el artículo 163 sin que el Tribunal dicte sentencia, el contribuyente o responsable podrá tenerla por denegatoria.*"

Igualmente, sería importante incorporar un artículo similar al artículo 167 del ya mencionado Código Fiscal de Tucumán, que expresa: "*El Tribunal tendrá facultades para*

aplicar sanciones a las personas vinculadas en el proceso, en caso de desobediencia o cuando no presten la adecuada colaboración para el rápido y eficaz desarrollo del mismo. Las sanciones podrán consistir en un llamado de atención, apercibimiento, o multas de hasta pesos quinientos (\$500). Cuando se refieran a profesionales o a empleados públicos, serán comunicadas a la entidad que ejerza el poder disciplinario profesional o a la repartición a que pertenezcan, a los fines pertinentes."; otorgándole así facultades al tribunal para sancionar a las personas vinculadas con el proceso que obstruyan con el mismo.

Otra de las limitaciones a considerar⁵⁰ es la eficacia para hacer cumplir sus decisiones. Muchas veces los tribunales administrativos no se ocupan de tomar las medidas necesarias que aseguren el cumplimiento de sus pronunciamientos, más aun teniendo en contra la voluntad de la administración. Por ello, deberían adoptar mecanismos de control que proporcionen a los contribuyentes un efectivo cumplimiento de lo resuelto por ellos.

Los integrantes del tribunal fiscal deberían ser nombrados el Poder Ejecutivo pero con acuerdo del Senado, previo concurso de antecedentes que acredite su competencia en Derecho Tributario, condición que debe ser respetada. Así la conformación del tribunal debería ser interdisciplinaria, formada por abogados y contados especialistas en tributación, para asegurar de igual manera la especialización del tribunal.

A su vez, debemos tener en cuenta las influencias subjetivas y objetivas de los miembros que forman parte de los tribunales⁵¹, que al ser seres humanos, es inevitable que sus

⁵⁰ Gordillo, A. (2015). *Tratado de derecho administrativo y obras selectas* (1° ed., Vols. 11 - Marchas y contramarchas en economía y derecho administrativo). Buenos Aires: FDA, pp. 126-127.

⁵¹ Gordillo, A. (2015). *Tratado de derecho administrativo y obras selectas* (1° ed., Vols. 11 - Marchas y contramarchas en economía y derecho administrativo). Buenos Aires: FDA, pp. 126-127.

personalidades, creencias, sensibilidades, formación, orientación jurídico-política, etc. influyan en las decisiones que se tomen, del mismo modo que las circunstancias y el tiempo en que les toque desarrollar su función, por consiguiente un condicionamiento más difícil de superar.

En cuanto a establecer un importe mínimo para acceder al tribunal, considero que es innecesario, en virtud que desfavorece o genera inequidades entre los mismos contribuyentes, por lo cual, cualquier contribuyente que se le haya practicado una determinación de oficio y/o aplicado una sanción podría recurrir ante dicho órgano.

En concordancia con lo expuesto, la tasa de actuación por la realización de una actividad jurisdiccional por parte de este tribunal fiscal, debería establecerse en un monto que bajo ningún punto de vista obstaculice (o se desista o desaliente) el acceso al mismo en virtud de su onerosidad.

De más está resaltar la actuación de los profesionales y colegas contadores públicos, no solo en el procedimiento ante el tribunal sino también como asesores, velando que los derechos de los contribuyentes sean respetados, favoreciendo asimismo al correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Las resoluciones del tribunal se deberían informar inmediatamente al organismo fiscal, a fin de que posibilite a ambas partes (fisco-contribuyente) la prosecución de la causa.

Por otro lado, también el tribunal actuaría como retroalimentador del organismo fiscal, tomando nota de las falencias detectadas a fin de modificar interpretaciones o criterios contrarios o no ajustados a la norma tributaria, proponiendo al Ministro de Finanzas las normas que juzgue necesarias para suplir dichas deficiencias en la legislación tributaria.

Asimismo, debería establecer criterios y disposiciones generales que permitan uniformar la jurisprudencia en las materias de su competencia.

Siguiendo las palabras de Gordillo ..."*que al estar menos inmunes a las influencias y presiones del medio de lo que formalmente está el Poder Judicial, pueden también recibir argumentaciones y puntos de vista constantes y fluidos tanto de los propios sectores administrativos interesados como de los particulares afectados. La fluidez posible de las comunicaciones, sin la formalización más estricta del proceso judicial, sirve a su vez a la posible búsqueda de soluciones que en mayor medida puedan satisfacer los intereses de ambas partes. Por lo tanto, el tribunal administrativo **tiene un margen más cómodo para intentar informalmente averiguar la verdad material** y no sólo formal de los hechos sometidos a su decisión, **de informarse más adecuadamente de las políticas generales que el gobierno trata de seguir en la materia y de indagar cómo mejor se puede adecuar a tales políticas generales una decisión justa en el caso particular; de cómo se puede armonizar el interés de la administración con el derecho del particular....**"⁵².*

Finalmente, y para concluir, el objetivo principal de la creación de este tribunal administrativo, como ya se expuso en reiteradas oportunidades, es satisfacer la necesidad de

⁵² Gordillo, A. (2015). *Tratado de derecho administrativo y obras selectas* (1° ed., Vols. 11 - Marchas y contramarchas en economía y derecho administrativo). Buenos Aires: FDA, p. 132

revisión de las decisiones del fisco provincial por un órgano especializado ajeno al ente fiscal, satisfaciendo la eficaz protección de los derechos de los administrados y **procurando una recaudación ajustada al principio de legalidad**. Lo cual redundaría en beneficios para el Fisco y la sociedad en su conjunto al contribuir a la mayor transparencia en el proceso de reclamo administrativo, lo cual sería visto con buenos ojos por los administrados.

6. BIBLIOGRAFIA

Discusión parlamentaria de la Cámara de Diputados de la Ley 15.256 de fecha 22/12/1959.
(1959).

Fernández Arias, Elena y otros c. Poggio, José (Suc), Cita Fallos Corte: 247:646 (Corte Suprema de Justicia de la Nación 19 de Septiembre de 1960).

Código Tributario de la Provincia de Córdoba - Ley 6006 t.o. 1988 -. (2001 - 2002).

Iprofesional - El Tribunal Fiscal de la Nación se moderniza a través del expediente electrónico. (16 de mayo de 2019). Obtenido de

<https://www.iprofesional.com/impuestos/292088-internos-justicia-proyecto-otros-El-Tribunal-Fiscal-de-la-Nacion-se-moderniza-a-traves-del-expediente-electronico>

Acordada 1/2019 del TFN. Obtenido de <http://www.infoleg.gob.ar>

Asociación Argentina de Estudios Fiscales. (2000). *Tribunal Fiscal de la Nación 40 años.*

Argentina: Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa. Obtenido de

<https://www.aitfa.org>

Autoridad de Impugnación Tributaria. Obtenido de <https://www.ait.gob.bo>

Castro, P. J. (1968). *Primera colección de fallos del Tribunal Fiscal de la Nación.* Buenos Aires: Macchi.

Código Fiscal Provincia de Buenos Aires - Ley N° 10397. Obtenido de

<http://www.gob.gba.gov.ar/legislacion/legislacion/1-10397.html>

Código Tributario Provincial Ley 5121 y modif. Obtenido de

<http://www.rentastucuman.gob.ar/nomina/rentastuc2/x1ut2pa3lo/pdfs/ctp.pdf>

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Obtenido de <http://idg.carf.fazenda.gov.br>

EL SALVADOR - A.I.T.F.A. Obtenido de <https://www.aitfa.org/index.php/directorio-miembros/el-salvador-miembros>

Estévez, L. M. (2010). *Tribunal Fiscal de la Nación*. Obtenido de https://www.google.com.ar/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&ved=0CCsQFjAA&url=http%3A%2F%2Faulavirtual.derecho.proed.unc.edu.ar%2Fpluginfile.php%2F16597%2Fmod_folder%2Fcontent%2F0%2FTRIBUNAL_FISCAL_DE_LA_NACION.doc%3Fforcedownload%3D1&ei=hO

Farre, E; Siriczman, C; y Tapia, A. (2006). La Administración Tributaria en la Provincia de Córdoba. *Doctrina Tributaria, ERREPAR (D.T.E), XXVII*.

Ferrero, A. H. (2013). Recursos Administrativos Especiales en materia de Contratación Pública. *Revista de la Facultad - Vol. IV N° 1 Nueva Serie II*, 197-200.

Folco, C. M. (2011). *Procedimiento Tributario. Naturaleza y Estructura*. Santa Fe: Rubinzal y Culzoni.

Friedman, W. (1966). *El derecho en una sociedad en transformación*. México: Fondo de Cultura Económica.

García Vizcaino, C. (2011). *El procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y sus Instancias Inferiores y Superiores* (2da ed.). Buenos Aires: Abeledo-Perrot.

Giuliani Fonrouge, C. M. (1978). *Derecho Financiero* (Tercera ed., Vol. II). Buenos Aires: De Palma.

Giuliani Fonrouge, C. M. *La codificación fiscal en la provincia de Buenos Aires* (Vol. Tomo 50). La Ley.

Gómez, T., & Folco, C. M. (2011). *Procedimiento Tributario Ley 11.683 - Decreto 618/97* (Séptima ed.). Buenos Aires: La Ley S.A.E. e I.

- Gordillo, A. (2015). *Tratado de derecho administrativo y obras selectas* (1° ed., Vols. 11 - Marchas y contramarchas en economía y derecho administrativo). Buenos Aires: FDA.
- Ley de Procedimiento Tributario - Ley 11.683 y modificatorias*. Obtenido de <http://www.infoleg.gob.ar>
- Ley N° 9025 - Reformas al Código Tributario de la Provincia. Supresión del Tribunal Fiscal de Apelaciones*. Obtenido de <http://tododeiure.atspace.com/leyes/cordoba/9025.htm>
- Sorondo, J. C. Algunas reflexiones en materia de contencioso tributario. *Revista "Impuestos"*, tomo XVII, 119-122.
- Tax Court of Canada*. Obtenido de <https://www.tcc-cci.gc.ca>
- Tribunal Administrativo Tributario de Panamá*. Obtenido de <http://www.tribunaltributario.gob.pa>
- Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas* . Obtenido de <http://www7.taiia.gob.sv/taiia/es>
- Tribunal de lo Contencioso Administrativo*. Obtenido de <http://www.tca.gub.uy>
- Tribunal Fiscal Administrativo*. Obtenido de <https://www.hacienda.go.cr/contenido/368-tribunal-fiscal-administrativo>
- Tribunal Fiscal de Apelación - Ley N° 7603*. Obtenido de <https://normas.gba.gob.ar/ar-b/decreto-ley/1970/7603/1477>
- Tribunal Fiscal de Apelación de la provincia de Buenos Aires*. Obtenido de <http://www.tfaba.gov.ar>
- Tribunal Fiscal de Apelaciones de la provincia de Tucumán*. Obtenido de www.tfa-tuc.gov.ar
- Tribunal Fiscal de la Nación*. Obtenido de <http://www.tribunalfiscal.gov.ar/index.html>
- Tribunal Fiscal de la Nación*. Obtenido de <https://www.argentina.gob.ar/tribunalfiscal>

Tribunal Fiscal de Perú. Obtenido de <https://www.mef.gob.pe/es/tribunal-fiscal>

Tribunal Supremo Administrativo. Obtenido de <https://www.stadministrativo.pt>

Tribunales Económico-Administrativos. Obtenido de <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/TEAC/Paginas/Tribunal%20Economico-administrativo%20central.aspx>

United States Tax Court. Obtenido de <https://www.ustaxcourt.gov>

Valdes Costa, R. *Revista "Impuestos", tomo XVI, 95.*

Valdes Costa, R. (1992). *Instituciones de derecho Tributario.* Buenos Aires: Depalma.