



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 Locales

La necesidad de restablecer el Tribunal Fiscal de Apelaciones
en la Provincia de Córdoba

Autor: Cr. Nicolás Martín Gattás

Tutor: Cr. Carlos Siriczman

Córdoba, febrero de 2017



Tribunales Locales Locales. La necesidad de restablecer el Tribunal Fiscal de Apelaciones en la Provincia de Córdoba by Gattás, Nicolás Martín is licensed under a [Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 4.0 Internacional License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/).

Agradecimientos y Dedicatoria

*Agradezco especialmente
al Cr. Ángel Tapia por su apoyo y asistencia permanente;
al Cr. Carlos Siriczman por ser el guía y mentor en este trabajo;
al Dr. José C. Bocchiardo por su inmensurable colaboración académica;*

*Dedico este trabajo
a mi familia, por su contención y apoyo constante,
a Belén por estar siempre a mi lado e incentivar me día a día a crecer,
a mis amigos por acompañarme siempre con alegría .*

"Es un derecho humano el obtener todas las garantías que permitan alcanzar soluciones justas, no estando la administración excluida de cumplir con ese deber. Las garantías mínimas deben respetarse en el procedimiento administrativo y en cualquier procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las persona.

Fallo Baena Ricardo y otros Vs. Panamá. Corte Interamericana de Derechos Humanos, 02/02/2001.

Índice

PARTE 1	7
1.I - Introducción.....	7
1.I.1. Presentación del tema	7
1.I.2. Análisis y delimitación del problema	8
1.I.3 - Justificación de la elección del tema	9
1.II - Estado de la cuestión.....	10
1.III - Objetivos.....	12
1.III.1 Objetivo general.....	12
1.III.2 Objetivos específicos	12
1.IV - Metodología.....	13
1.V - Importancia de la investigación	13
PARTE 2	15
2.I - Tribunales Fiscales	15
2.I.1 - Concepto y características principales.....	15
2.I.2 - Competencia	17
2.I.3 - Jurisdicción.....	17
2.I.4 - Jueces de los tribunales fiscales	22
2.I.5 - Rol del Contador Público	24
2.II - Experiencias argentinas.....	29
2.II.1 - El Tribunal Fiscal de la Nación (TFN).....	29
2.II.2 - Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires	30
2.II.3 - Tribunal Administrativo Fiscal de la Provincia de Mendoza.....	32
2.II.4 - Tribunal Fiscal de Apelaciones Provincia de Tucumán.....	32

2.II.5 - Experiencia de la Provincia de Córdoba	33
2.III - El contencioso-administrativo actual en la Provincia de Córdoba	42
2.III.1 - Proceso determinativo en el CTP.....	42
2.III.2 - Control constitucional - Pacto de San José de Costa Rica.....	45
PARTE 3.....	49
Propuestas y Conclusión Final.....	49
Modificaciones sugeridas al Código Tributario Provincial (CTP).....	49
Conclusión Final	54
Bibliografía	56

PARTE 1

1.I - Introducción

1.I.1. Presentación del tema

En el ámbito tributario, así como en todas las esferas de la vida, resulta de vital importancia una sana administración de justicia. El pertenecer a una sociedad civilizada y organizada en forma republicana implica la existencia de un Estado que, naturalmente, acumule poder para dictar normas y hacerlas cumplir. Sin embargo este poder encuentra sus límites en el ejercicio de los derechos de los ciudadanos, quienes necesitan de instituciones que controlen a las autoridades en el ejercicio de sus funciones. Montesquieu concibió su teoría de la separación de poderes partiendo de la hipótesis que todo hombre que tiene poder, tiende a abusar de él. El autor creía que el poder público debe estar separado, de manera que ninguna esfera pueda imponer su voluntad sobre las otras y con miras a vivir en un sistema equilibrado de "pesos y contrapesos". En palabras del Dr. Jorge Damarco¹ "la historia del ser humano es la historia del derecho", y el derecho es una lucha constante frente al poder, el cual supone en todos los casos una relación de mando y obediencia. Según el autor, en las sociedades modernas sería imposible pensar que una misma persona dicte la ley, la ejecute y juzgue su acatamiento.

En el presente trabajo analizaremos a los Tribunales Fiscales y su rol dentro de las esferas de gobierno, como instituciones que nacieron para ofrecer a los contribuyentes una instancia de defensa de sus derechos y resguardo de sus garantías en las relaciones jurídico tributarias con el Estado.

En este sentido, esta investigación hará foco en la situación actual de la Provincia de Córdoba e intentará realizar un control de constitucionalidad sobre ciertos procedimientos

¹ I Jornadas de Tribunales Fiscales Locales, CPCE Caba., 2016.

previstos por el Código Tributario, particularmente los que hacen a las vías recursivas ante actos emanados de la Administración Tributaria local. Asimismo, se propondrá generar un aporte a la materia, sugiriendo modificaciones que aseguren el respeto de los derechos y garantías de los administrados.

En las próximas páginas analizaremos profundamente los "Tribunales Fiscales Locales" como organismos especializados que pugnan por encontrar la verdad objetiva en cada situación en la que se los llama a intervenir. Estudiaremos sus orígenes en nuestro país, sus características principales, su competencia y su jurisdicción; más adelante indagaremos en las experiencias de provincias que lo han instalado y las vincularemos y haremos una comparación con el Tribunal Fiscal de la Nación. Seguidamente, comentaremos el rol de los contadores públicos en estos organismos. Finalmente, investigaremos la situación particular de la Provincia de Córdoba y formularemos una propuesta para la creación de un Tribunal Fiscal de Apelaciones provincial.

1.I.2. Análisis y delimitación del problema

En el presente trabajo nos propondremos estudiar, en un primer término, los tribunales administrativos con competencia específica en materia tributaria. Investigaremos su origen y las razones que justifican su existencia; indagaremos en la opinión de la doctrina y en los decisorios de la jurisprudencia judicial para conocer su grado de aceptación en el contexto argentino; analizaremos la situación actual en las provincias a partir del estudio de algunos casos testigos para realizar análisis comparativos, así como también, su correlato a nivel internacional.

Más adelante, analizaremos en forma específica la historia del Tribunal Fiscal de Apelaciones de la provincia de Córdoba y buscaremos esclarecer los motivos que llevaron a su desaparición. Luego veremos cómo ha quedado planteado el procedimiento tributario en el

ámbito provincial luego de la reforma que lo suprimiese, para realizar un análisis crítico y detectar sus posibles falencias.

En último término, expondremos las razones por las cuales, en nuestra opinión, urge una reforma legislativa que reinstaure el Tribunal Fiscal provincial como una institución clave en aras de garantizar los derechos y garantías de los contribuyentes frente a la actividad de la Administración Tributaria, así como también elevar la calidad y la transparencia en la relación fisco-contribuyente. Detallaremos los motivos por los cuales la propuesta planteada originaría beneficios no sólo para los administrados, sino también para el propio fisco provincial.

1.1.3 - Justificación de la elección del tema

Al momento de seleccionar el problema de investigación procuramos optar por uno que, de algún modo, integre a varias asignaturas dictadas en la Especialización en Tributación y, a su vez, permita impulsar una idea que contribuya a la materia tributaria en general y en forma específica a la provincia de Córdoba.

El contexto social actual de nuestro país nos muestra a ciudadanos que reclaman a las autoridades y exigen mayor transparencia, con hartazgo e indignación por la corrupción. Creemos que proponer herramientas que contribuyan a mejorar la relación institucional fisco-contribuyente, sobre todo en tiempos en los que la presión fiscal alcanza su máximo histórico, puede generar un valor agregado.

Los profesionales que asesoramos a contribuyentes no podemos hacer menos que exigir que el Estado respete la división de poderes y asegure una administración de justicia eficiente y eficaz. Entendemos que el Estado debe ser el primer ejemplo en el cumplimiento de las normas, para gozar de autoridad moral para reclamar de los administrados. Abogamos por procedimientos

TRIBUNALES FISCALES LOCALES

que cumplan todos los recaudos legales en cuanto al debido proceso y al derecho a una resolución fundada, dictada por un tercero independiente e imparcial.

Los Tribunales Fiscales han gozado históricamente del mayor prestigio y reconocimiento de la doctrina, a pesar de ubicarse casi en todos los casos dentro de la órbita del Poder Ejecutivo y han mostrado, generalmente, ser independientes del poder político de turno.

Impulsamos fervientemente a través de este trabajo a que todas las provincias cuenten con Tribunal Fiscal provincial, como así también, a que existan sedes del Tribunal Fiscal de la Nación en todas las jurisdicciones.

1.II - Estado de la cuestión

Los Tribunales Fiscales han sido instituciones que, históricamente en nuestro país, han logrado, en principio, actuar con independencia del poder político. La doctrina argentina en general acepta y defiende su existencia. Sin dudas, esto se fundamenta, básicamente, en dos premisas a cumplir: que sean organismos autónomos en su organización interna y autárquicos en el manejo de sus fondos; y que los vocales sean elegidos sobre la base de concursos de antecedentes y oposición, con acuerdo del poder legislativo.

La provincia de Córdoba no fue excepción a ello. Sin embargo, en el año 2002 atravesó una reforma legislativa que eliminó sorpresivamente al Tribunal Fiscal de Apelaciones. A pesar de fervientes críticas de la más reconocida doctrina local y nacional, a la decisión política traducida en la Ley 9025 que suprimió el Tribunal, no ha progresado hasta el momento ningún proyecto para su reinstauración.

Tres son las provincias argentinas que cuentan en la actualidad con Tribunales Fiscales: Buenos Aires, Mendoza y Tucumán. A pesar de ciertos matices y de diferencias entre ellas, la concepción en general sobre el tribunal es muy cercana: contar con una instancia en el ámbito

TRIBUNALES FISCALES LOCALES

administrativo en la cual dirimir controversias impositivas entre el fisco y los contribuyentes, de carácter opcional y voluntario para los administrados, que agote la vía administrativa y, fundamentalmente, asegure el acceso gratuito a un órgano imparcial y especializado en la materia.

El Tribunal Fiscal de la Nación es sin dudas el mejor ejemplo para el resto de los tribunales de este tipo. Con un funcionamiento ininterrumpido desde la década del 60 del siglo pasado, ha sido ejemplar en sus fallos, con jueces de gran reconocimiento doctrinario y jurisprudencia que dejó permanentes enseñanzas tanto para los contribuyentes como para el fisco nacional. No sólo eso, sino que su especialización en la materia permitió el aprendizaje y la aprehensión de conceptos tributarios al Poder Judicial, revisor ulterior de sus fallos.

Otro caso no menos merecedor de reconocimiento es el de la Provincia de Buenos Aires, con un tribunal que acaba de cumplir 60 años de existencia y continúa día a día ofreciendo un acceso a la justicia tributaria de calidad.

Es destacable también el hecho que la provincia de Tucumán ha instalado muy recientemente (octubre de 2015) su Tribunal Fiscal de Apelación y lleva en este corto plazo más de seiscientas causas sustanciadas.

Cabe mencionar aquí que en el marco de la "I Jornada de los Tribunales Fiscales Locales"², se ha propuesto desde el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CPCE-CABA) un anteproyecto de ley para creación del Tribunal Fiscal de Apelación en esa ciudad.

Entendemos que el contexto actual muestra condiciones favorables para impulsar este tipo de proyectos en las provincias argentinas que no lo tienen y debatir entre todos los sectores involucrados la temática planteada.

² Consejo Profesional de Ciencias Económicas de C.A.B.A., Junio de 2016.

1.III - Objetivos

1.III.1 Objetivo general

Como objetivo general del presente trabajo se plantea estudiar los tribunales fiscales y el procedimiento tributario en la provincia de Córdoba, para explicar por qué existe una imperiosa necesidad de contar nuevamente con un tribunal administrativo de apelaciones.

1.III.2 Objetivos específicos

Para alcanzar nuestro objetivo general, propondremos como objetivos específicos los siguientes:

- investigar el origen de los tribunales fiscales locales y su justificación en los sistemas tributarios provinciales,
- describir sus características principales, su competencia y jurisdicción,
- poner en valor la participación del contador público en estas instituciones, tanto en la integración del tribunal, como así también en la representación y defensa del contribuyente,
- indagar los motivos de la reforma que implicó la eliminación del Tribunal Fiscal de Apelaciones y explicar sus consecuencias,
- describir los procedimientos llevados a cabo por jueces administrativos en la provincia de Córdoba y sus vías recursivas, según la normativa actual,
- analizar, bajo el contexto de la pirámide legal de nuestro país, la posible existencia de fallas en los procedimientos previstos por el Código Tributario de la provincia de Córdoba,
- realizar una propuesta de reinstauración del Tribunal fiscal de apelaciones en el ámbito de nuestra provincia y describir las ventajas y las consecuencias beneficiosas que esto acarrearía.

1.IV - Metodología

Para el desarrollo de este trabajo estimamos conveniente llevar a cabo un estudio descriptivo que permita exponer con la mayor claridad posible el estado actual de las variables implicadas y analizar, en profundidad, las distintas aristas del tema. El método de investigación será el hipotético deductivo, con el objetivo de probar la veracidad de las hipótesis planteadas, a través de un estudio profundo sobre la normativa vigente, la jurisprudencia y la doctrina.

Recabaremos información de variadas fuentes disponibles, como libros, publicaciones en revistas especializadas y jurisprudencia administrativa y judicial. Plantearemos la posibilidad de entrevistarnos con tributaristas reconocidos de la provincia y con funcionarios de la administración, para conocer su punto de vista y enriquecer el debate. Además, haremos un estudio comparado con otras tres jurisdicciones provinciales de nuestro país a fines de analizar cómo se desenvuelve la temática planteada en dichos territorios y, de ser posible, tomar como ejemplo la formas en las cuales estas han resuelto la cuestión.

El trabajo se enmarcará temporalmente en los últimos sesenta años y, espacialmente, en el territorio nacional, con especial foco en las jurisdicciones provinciales.

1.V - Importancia de la investigación

Con el correr de los años el entramado de nuestro sistema fiscal ha traído constantes complicaciones y dificultades para los contribuyentes. Con el objetivo de incrementar día a día la recaudación fiscal, las administraciones tributarias han aumentado enormemente las responsabilidades y obligaciones de los sujetos pasivos de los tributos, lo cual ha resultado en un riesgo creciente de cometer faltas y omisiones a la legislación vigente.

La maraña normativa ha colocado a los contribuyentes en situaciones en las cuales es difícil de cumplir con todos los requisitos y obligaciones planteadas. La complejidad del sistema

TRIBUNALES FISCALES LOCALES

tributario argentino plantea constantemente interpretaciones encontradas y, consecuentemente, controversias entre los contribuyentes y el fisco.

Ubiquémonos por un segundo en el lugar de un contribuyente de la provincia de Córdoba: la administración tributaria, luego de un procedimiento en el cual se aportaron pruebas y se fundamentó acerca del derecho aplicable, le ha determinado impuesto, intereses y le aplicó una cuantiosa multa. En el mismo acto lo intima a ingresar las sumas adeudadas. ¿Resulta lógico que la única posibilidad de apelar este acto sea un recurso ante la misma autoridad que lo dictó? ¿Cuántas posibilidades hay que este funcionario cambie de opinión? ¿Creemos justo que en situaciones como la descripta la Administración no sólo sea una parte, sino que también sea juez? Así está planteada la situación actual en nuestra provincia y se repite en la mayoría de las restantes. Pero, ¿cuál es el problema mayor? Para poder acceder a una instancia resolutoria con un juez (tercero, independiente e imparcial) que examine el caso y dicte sentencia en consecuencia, se debe primero pagar la suma determinada. Resulta este un requisito de admisibilidad (principio de *solve et repete*) establecida en el Código Tributario³. Es decir, ante una discusión en curso que aún no está definida, se debe primero pagar y recién luego un juez decidirá.

El debate por los Tribunales Fiscales ha tomado relevancia y actualidad. El tema se encuentra instalado en la doctrina y, sin dudas, existen esfuerzos para impulsar su inclusión en las agendas legislativas de cada Provincia. Confiamos en que desarrollar un estudio acabado del tema permitirá contribuir en este proceso.

³ Art. 135 Código Tributario de la Provincia de Córdoba.

PARTE 2

2.I - Tribunales Fiscales

2.I.1 - Concepto y características principales

Conceptualizamos a un Tribunal Fiscal como un órgano del Estado dotado de atribuciones jurisdiccionales para intervenir en cuestiones específicas de materia tributaria. Según su competencia territorial, pueden ser nacionales (para tributos federales) o locales (por cuestiones de impuestos y tasas provinciales o municipales).

Las principales requisitos que deben cumplir los Tribunales Fiscales para ser aceptables como jurisdicción administrativa son los siguientes:

1. Acceso voluntario: debe existir una opción para el contribuyente de acceder en forma voluntaria, como vía alternativa a otra prevista en la legislación,
2. Revisión posterior: todos los fallos deben estar sujetos a un ulterior control por el Poder Judicial.

Como características principales que deberían observarse en todos los Tribunales Fiscales destacamos las siguientes:

1. Imparcialidad: los jueces que forman parte del Tribunal deben ser elegidos en forma tal de garantizar su imparcialidad. Se requieren de concursos públicos y de aprobación del poder legislativo. Sus remuneraciones y la estabilidad en el cargo deben equipararse a los jueces del poder judicial. Además, no deben estar bajo la órbita del órgano recaudador, sino ser una institución separada.
2. Acceso gratuito: se requiere que exista efecto suspensivo al momento de apelar un acto al Tribunal, evitando el solve et repete. Esto no obsta a que se pueda exigir el pago de tasas para retribuir el servicio y que incluso sirvan como recurso principal

TRIBUNALES FISCALES LOCALES

para las arcas del Tribunal. Sería aconsejable que la existencia de un tribunal de estas características no genere costos extras para el Estado, sino que pueda autosustentarse con el cobro de dicha tasa.

3. Jurisdicción Plena: se les debe atribuir el poder de revocar, anular o modificar el acto administrativo que es llevado a su estudio. Su competencia debe ser amplia, pudiendo entender en determinaciones y sanciones específicamente legisladas, como así también en las llamadas sanciones impropias. Sus jueces deben llegar a la verdad material, pudiendo prescindir de lo alegado por las partes.
4. Celeridad y fácil acceso: el tiempo de resolución de un conflicto debe ser breve y los procedimientos de presentación ante el tribunal deben ser simples y accesibles a todos los contribuyentes.
5. Conformación interdisciplinaria: las salas de los tribunales deben estar compuestas conjuntamente por profesionales en derecho y en ciencias económicas.
6. Autarquía: se debe dotar a los tribunales del poder de manejar su propio presupuesto.
7. Autonomía: los tribunales deben poder decidir autónomamente sobre su reglamento interno y su estructura orgánica.
8. Impulso de Oficio: en todas las actuaciones que intervenga un Tribunal Fiscal, el procedimiento debe ser impulsado de oficio por este, teniendo amplias facultades para establecer la verdad objetiva de los hechos y resolver incluso independientemente de lo peticionado por las partes intervinientes.

2.I.2 - Competencia

Enseña Palacio (2003, p. 192) que la competencia es la *"capacidad o aptitud que la ley reconoce a un juez o tribunal para ejercer sus funciones con respecto a una determinada categoría de asuntos o durante una determinada etapa del proceso"*. García Vizcaíno (2011, p. 91) por su parte explica que *"mediante el instituto de la competencia se aplica en el derecho procesal el principio de la división del trabajo, a fin de garantizar una mayor especialización en los juzgadores y una equitativa distribución de las tareas jurisdiccionales"*.

Las leyes pertinentes otorgan competencia a los tribunales fiscales para entender primordialmente en recursos que presenten los contribuyentes por actos emanados de la administración tributaria. Específicamente, son competentes entre otras para entender en apelaciones de resoluciones que: determinan de oficio impuestos, que imponen sanciones, que determinan intereses, que deniegan repeticiones y que deniegan solicitudes de exenciones. Para el caso nacional, se suma a lo antedicho, la posibilidad de interponer recurso de amparo ante demoras excesivas en la tramitación de trámites por empleados del fisco.

En los casos de recursos por determinaciones de impuestos, intereses y multas existen límites mínimos de importes para abrir la competencia del tribunal, a los efectos de entender en casos que ameriten su intervención y no colapsar los tribunales con exceso de causas.

Cabe remarcar que la vía de acceso al tribunal fiscal siempre es optativa y tiene la ventaja de contar con efectos suspensivos sobre la ejecución del acto que se apela.

2.I.3 - Jurisdicción

La RAE define a jurisdicción en una de sus acepciones como *"Territorio en que un juez ejerce sus facultades de tal"*. En el ámbito específico de los Tribunales Fiscales el debate se

TRIBUNALES FISCALES LOCALES

encuentra planteado por la siguiente disyuntiva: ¿deben tener jurisdicción administrativa o judicial? Es decir, ¿deben estar ubicados institucionalmente bajo la órbita del poder ejecutivo o del poder judicial?

Podemos decir asimismo que la función jurisdiccional es "el poder-deber del estado político moderno, emanado de su soberanía, para dirimir, mediante organismos adecuados, los conflictos de intereses que se susciten entre los particulares y entre éstos y el estado, con la finalidad de proteger el orden jurídico"⁴. En pocas palabras se la entiende como el poder que se le atribuye a un órgano del estado para decir derecho en una causa en particular. Ahora bien, "las atribuciones jurisdiccionales son el género, y las atribuciones judiciales una de las especies" (García Vizcaíno, 2011, p.62).

Por preceptos de nuestra Constitución Nacional⁵, el ejercicio de esta función se encuentra reservada inicialmente al Poder Judicial. El artículo 18 prevé que ningún habitante puede ser penado sin juicio previo, mientras que el artículo 109 veda expresamente el ejercicio de la función judicial al poder ejecutivo. La doctrina no es pacífica en torno a este tema. Existen autores que niegan tajantemente la posibilidad de dotar de funciones jurisdiccionales al Poder Ejecutivo, mientras que otros lo avalan, aunque siempre con reparos y límites constitucionales. La doctrina, sin embargo, se ha inclinado en su mayoría por la aceptación de la función jurisdiccional. García Vizcaíno (2011, p.72) entiende que esto permite que la tutela de los intereses públicos sea más efectiva y expedita, dada la complejidad creciente de las funciones de la Administración. Díaz Sieiro considera que la ubicación del Tribunal Fiscal de la Nación dentro de la órbita del Poder Ejecutivo ha sido un acierto y permitió a los contribuyentes poder gozar de una tutela jurisdiccional efectiva de sus derechos en forma previa a tener que verse compelidos a

⁴ Enciclopedia Jurídica. Recuperado de <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com>

⁵ CN **Artículo 108.**- El Poder Judicial de la Nación será ejercido por una Corte Suprema de Justicia, y por los demás tribunales inferiores que el Congreso estableciere en el territorio de la Nación.

TRIBUNALES FISCALES LOCALES

pagar el tributo determinado por la Administración tributaria. Luqui (1989, p.145), en tanto, expresa que los tribunales administrativos representan una verdadera garantía jurisdiccional, sin dependencia en sus funciones del Poder Ejecutivo, actúan con la mayor libertad de acción, aparte de la competencia e idoneidad de sus componentes.

A juicio de Spisso la clara letra de la CN en su artículo 109 prohíbe el ejercicio de funciones jurisdiccionales a los órganos administrativos. Siguiendo a Gordillo (2013, T.I, p. 27), *"no puede otorgarse a la administración una facultad que sea irrevisable judicialmente. No satisface el requisito de la necesaria revisión judicial la mera existencia de un recurso limitado de inconstitucionalidad o arbitrariedad"*. Este notable administrativista viene exponiendo hace tiempo la necesidad de establecer una primera decisión administrativa pronunciada por tribunales administrativos imparciales e independientes, pero claro, sujetos a control judicial suficiente y adecuado. Más adelante enseña que *"cuando la Constitución expresa que no puede "ejercer funciones judiciales", no cabe sino interpretar que ello supone una distinción entre funciones judiciales y funciones administrativas"*.

Por su parte Bidart Campos (1989, T. II, p. 265) tiene dicho que *"La prohibición del artículo 95 de la Carta Magna impide al Presidente de la República (o Poder Ejecutivo) ejercer funciones judiciales , que son propias del Poder Judicial, pero no le veda la jurisdiccional, siempre que la decisión que recaiga sea susceptible de revisión judicial suficiente"*.

Siguiendo a Bielsa (1955, T.III, p.255) *"La Constitución Nacional prohíbe terminantemente al Poder Ejecutivo ejercer funciones judiciales (artículo 95). Pero no debe confundirse, y -hasta parece obvio advertirlo- función jurisdiccional, que es genérica, con función judicial en el sentido de la Constitución y del principio de la separación de los poderes"*.

TRIBUNALES FISCALES LOCALES

En el ámbito tributario de nuestro país, esta función es llevada a cabo, con distintos rangos y alcances, por la administración tributaria, por los tribunales administrativos y por los tribunales judiciales.

La Corte Suprema ha sentado jurisprudencia definitiva sobre el tema. Desde hace muchos años mantiene su posición y fue refrendada por diversos fallos. En la causa "Fernández Arias"⁶ (Fallos 247:646) consideró:

Que, como punto de partida, es preciso advertir que el reconocimiento de facultades jurisdiccionales a órganos administrativos es uno de los aspectos que, en mayor grado, atribuyen fisonomía relativamente nueva al principio atinente a la división de poderes. Esta típica modalidad del derecho público actual, desde luego, no ha surgido como consecuencia de especulaciones de orden teórico. Tampoco expresa ni encubre una determinada concepción del Estado. Muy por el contrario, constituye uno de los modos universales de responder, pragmáticamente, al premioso reclamo de los hechos que componen la realidad de este tiempo, mucho más vasta y compleja que la que pudieron imaginar los constituyentes del siglo pasado; y se asienta en la idea que una administración ágil, eficaz y dotada de competencia amplia es instrumento apto para resguardar, en determinados aspectos, fundamentales intereses colectivos de contenido económico y social (véase Fallos: 199: 483, págs. 524 y 536), los que de otra manera sólo podrían ser tardía o insuficientemente satisfechos (Landis, James M., *The Administrative process*, ed. 1950, págs. 1, 6 y sigtes.). (...) 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 (Fallos: 193: 408; 240: 235; 244 : 548 ; 245: 351, entre otros).

Más cerca en el tiempo volvió a pronunciarse sobre el tema en el fallo "Ángel Estrada y Cía."⁷ expresando:

⁶ CSJN "Fernández Arias c/Poggio", 19/09/1960.

⁷ CSJN "Ángel Estrada y Cía. SA c/resolución 71/1996 - Sec. Ener. y Puertos", 05/04/2005.

TRIBUNALES FISCALES LOCALES

En consecuencia, la atribución de dirimir todas las controversias de contenido patrimonial que se susciten entre particulares con motivo del suministro de energía eléctrica debe ser entendida con el alcance derivado de la doctrina de Fallos: 247:646 y, la más próxima de Fallos: 321:776. De conformidad con ellas, el otorgamiento de facultades jurisdiccionales a órganos de la administración desconoce lo dispuesto en los artículos 18, que garantiza la defensa en juicio de la persona y sus derechos, y 109 de la Constitución Nacional que, basado en el texto del artículo 108 de la Constitución de Chile de 1833 (v. Jorge Tristán Bosch: "¿Tribunales Judiciales o Tribunales Administrativos Para Juzgar a La Administración Pública?". Víctor Zavalía Editor, 1951; págs. 55 a 64, y 160) prohíbe en todos los casos al Poder Ejecutivo ejercer funciones judiciales. Tales principios constitucionales quedan a salvo siempre y cuando los organismos de la administración dotados de jurisdicción para resolver conflictos entre particulares hayan sido **creados por ley, su independencia e imparcialidad estén aseguradas, el objetivo económico y político tenido en cuenta por el legislador para crearlos (y restringir así la jurisdicción que la Constitución Nacional atribuye a la justicia ordinaria) haya sido razonable y, además, sus decisiones estén sujetas a control judicial amplio y suficiente.** (el resaltado me pertenece).

En resumen nuestro máximo tribunal avaló la existencia de tribunales administrativos siempre que: hayan sido creados por ley del Congreso con objetivos razonables, se garantice su independencia e imparcialidad y sus decisiones estén sujetas a un control judicial ulterior donde, al revisarse lo resuelto por aquellos organismos administrativos, siga rigiendo sustancialmente el cardinal principio que la decisión final corresponde al Poder Judicial.

En este sentido se erige, por ejemplo, lo expresado en la exposición de motivos del anteproyecto de ley de creación del Tribunal Fiscal de CABA (2016, p.33) "cabe señalar que si bien es un órgano administrativo, se encuentra separado de la Administración activa, cuyo control realiza, por lo cual es procedente concluir que no ejerce funciones judiciales sino de control jurisdiccional de los actos de la Administración fiscal".

2.I.4 - Jueces de los tribunales fiscales

Como hemos mencionado anteriormente, un Tribunal Fiscal se caracteriza principalmente por su especialización en la materia tributaria. Cada vocal que integra sus salas debe ser elegido teniendo en cuenta su conocimiento y estudios, asegurando que podrá dilucidar en cada caso que se le presente tanto la situación económica de hecho como el derecho aplicable.

Históricamente, los fallos de los tribunales fiscales de nuestro país han sido fuente de aprendizaje no sólo para los profesionales y contribuyentes, sino también para el propio Poder Judicial, que en muchos casos por su obligación de atender a materias de muy diversas índoles, carece de conocimiento específico tributario.

Tal es la entidad que se le otorga a la jurisprudencia emanada del TFN que el recurso judicial que existe para apelar sus decisiones es llamado Recurso de Revisión y Apelación Limitada, el cual se tramita ante la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal. Se le atribuye este nombre porque, en principio, la Cámara solo examina el derecho aplicado por el Tribunal. Todos los hechos que fueron tenidos por válidos, salvo que se demuestre ante la Cámara una manifiesta arbitrariedad, son igualmente calificados por este Organismo Revisor -art. 86 de la ley 11683-.

A diferencia de lo que ocurre en la esfera del Poder Judicial, cuando los tribunales fiscales se encuentran ubicados bajo la órbita del Poder Ejecutivo, la participación no se encuentra limitada únicamente a profesionales de la abogacía. Tanto abogados como contadores públicos se encuentran facultados para el ejercicio de la función de Vocal de un Tribunal, como así también para la representación y patrocinio de contribuyentes.

TRIBUNALES FISCALES LOCALES

Merece una especial consideración mencionar los mecanismos por los cuales los vocales de un tribunal son elegidos para desempeñar su función. En el caso del Tribunal Fiscal de la Nación la forma se encuentra definida en el artículo 147 de la Ley 11.638: *Los Vocales del TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION serán designados por el PODER EJECUTIVO NACIONAL, previo concurso de antecedentes que acrediten competencia en cuestiones impositivas o aduaneras, según el caso.* Creemos que el procedimiento debería incluir la aprobación posterior del Poder Legislativo (acuerdo del Senado). Un buen ejemplo es el caso de la provincia de Buenos Aires, que requiere selección del Gobernador, previo concurso de antecedentes, y posterior acuerdo de ambas Cámaras (Art. 2 Ley Orgánica TFA Bs.As.).

Siguiendo a Oderigo (1967, p. 229) "de los jueces se pretende *ciencia, experiencia, prudencia, arraigo* y, por supuesto, *honestidad*". La ciencia está dada por la exigencia de un título de abogado o contador; la experiencia por el requisito de antigüedad en el ejercicio profesional; la prudencia por un mínimo de edad (normalmente 30 años); el arraigo por exigirse nacionalidad argentina; y la honestidad implícita en las causales de excusación y remoción.

En todos los casos los vocales de un tribunal fiscal deben contar con garantías correspondientes al rol que ocupan. En primer lugar, son equiparados en sus funciones a jueces del Poder Judicial, tanto en lo concerniente a su remuneración, como a las incompatibilidades para ejercer otras actividades privadas y a las causales de recusación y excusación. Además, gozan de inamovilidad en el ejercicio de su cargo -salvo causales de remoción con resolución fundada- e imposibilidad de traslado de lugar en el cual desarrollan sus labores.

2.I.5 - Rol del Contador Público

El espectro tributario como materia sujeta a estudio y conocimiento de Tribunales Fiscales, puede ser conceptualizado, citando al Cr. Gorosito⁸, como un fenómeno económico dotado de un marco jurídico. Es decir, siguiendo al autor, toda obligación tributaria tiene como aspecto subyacente a una realidad económica que la legislación ha identificado y normativizado, pero remarcamos que el fondo de la cuestión siempre recae en vínculos y transacciones económicas. En este sentido, podemos hacer una primera relación necesaria y evidente entre las cuestiones que vienen a conocimiento de un tribunal fiscal y los profesionales con título de grado en ciencias económicas.

Contador Público en rol de Vocal de un Tribunal Fiscal

Los tribunales administrativos en nuestro país han tenido una enorme virtud que, entre otras, pueden explicar su éxito: la composición interdisciplinaria de sus vocalías. Tanto el Tribunal Fiscal de la Nación, como los tribunales fiscales provinciales, tienen como norma general que sus salas -en caso del TFN sólo las salas con competencia impositiva- deben estar integradas por abogados y contadores públicos -según el caso varía el número de cada profesional en el cuerpo-.

La equiparación de las dos profesiones en este tipo de cuerpos contraría la norma histórica de los tribunales judiciales, según la cual, sólo pueden estar compuestos por graduados en derecho. Spisso (2010, p. 67) enseña que *"la integración del Tribunal con profesionales de ciencias económicas ha hecho creen, injustificadamente, a determinados sectores, que la incorporación del Tribunal a la órbita del Poder Judicial de la Nación impediría mantener la actual integración interdisciplinaria entre abogados y profesionales de ciencias económicas. No*

⁸ Disertación en I Jornadas de los Tribunales Fiscales Locales, CPCE CABA, Junio 2016.

existe ningún impedimento constitucional que obste a la designación en la calidad de jueces de profesionales de ciencias económicas, siendo incluso inconveniente, atento a la especialización necesaria que se debe reunir en la materia, que se desaproveche la experiencia recogida desde la creación del Tribunal Fiscal de la Nación".

Es tal la necesidad de un entendimiento de los aspectos técnicos en las cuestiones impositivas, que sería imposible de ser abordados únicamente por personas que no se formaron con un estudio práctico de la legislación tributaria, ni han tenido cercanía con materias netamente económicas o empresariales. Por tal motivo, existe casi unanimidad en la doctrina en cuanto a que la integración de las salas sea interdisciplinaria. El trabajo en equipo resulta clave en la actualidad; conformar grupos de trabajo con especialistas en distintas ramas del conocimiento permite ver en forma acabada y de todos los ángulos posibles a un tema de estudio.

Existen numerosos fallos con una enorme trascendencia en cuanto a la jurisprudencia que han marcado, que fueron redactados por los vocales contadores o bien contaron con el aporte crucial de profesionales de las ciencias económicas participando como auxiliares de justicia. Podemos citar como ejemplos las siguientes causas que se han tramitado ante diversos fueros:

- Parke Davis y Cía. de Arg. SAIC - TFN Sala B - 26/05/1980: en esta causa el vocal contador aplicó la teoría de penetración económica para dilucidar acerca del cómputo como pasivos de saldos acreedores de filiales locales con casas matrices del extranjero.

- Mialpe SRL - Sala B - 1991: el fallo contó con el voto del vocal Cr. Gorosito, quien dejó aclarado que las únicas diferencias de inventario a que alude el artículo 25, inc. c, de la ley 11.683 y que, comprobadas, pueden dar lugar a la aplicación de las presunciones establecidas, son las que provienen de un conteo físico de mercadería y no las diferencias monetarias o de valuación. Vemos aquí, como se requieren de conocimientos contables y de auditoría para comprender a la norma jurídica que busca establecer una presunción partiendo de un hecho cierto.

TRIBUNALES FISCALES LOCALES

- Ekserciyán Armenak - TFN Sala D - 24/02/2015: en esta causa se trató la pretensión fiscal de un ajuste en el impuesto a las ganancias por la detección de un activo no declarado, por el cual el Fisco pretendía aplicar las reglas de los incrementos patrimoniales no justificados. Por medio de la prueba aportada, fue el vocal Cr. Brodsky quien determinó que en el caso bajo estudio la falta de exteriorización de un bien pudo ser subsanada con la presentación de una declaración rectificativa en la cual se modificó asimismo el "monto consumido" (lo cual fue rechazado de plano por el fisco nacional) y por tanto no se generó una diferencia de impuesto.

- Furnari - TFN Sala A - 25/10/2006: la cuestión consistía en determinar si la venta de un inmueble rural había sido realizada por un contribuyente en calidad de sujeto empresa o como persona física y por tanto dilucidar si debía tributar por dicha operación el impuesto a las ganancias o el impuesto a la transferencia de inmuebles. Con voto en minoría y disidencia con la mayoría que determinó el fallo de primera instancia, el vocal contador, Cr. Celdeiro, determinó que había de estarse al principio de realidad económica subyacente, aún cuando la figura plasmada en las declaraciones juradas presentadas no coincidía con la realidad de los hechos, motivo por el cual rechazó la pretensión fiscal y avaló el pago del impuesto a la transferencia de inmuebles debido a que al momento de la venta el dueño no la mantenía afectada al patrimonio de la explotación unipersonal. Vale destacar que en la instancia siguiente, la Cámara revocó el fallo y avaló la tesis de la minoría.

- Cerro Vanguardia - TFN Sala A - 18/08/2004: en el caso de marras se trató la pretensión del fisco de cobrar el llamado "impuesto de igualación" a una empresa que gozaba del régimen de estabilidad fiscal para las compañías mineras. En su fallo en minoría, el vocal Contador Celdeiro, rechazó la determinación de la administración y entendió que la estabilidad fiscal de la Ley 24196 amparaba asimismo a los dividendos que distribuyera la firma, en tanto que su imposición operaría como un incremento de la tasa efectiva del impuesto sobre las ganancias del ente social.

TRIBUNALES FISCALES LOCALES

Por mayoría de votos de los vocales abogados el TFN confirmó la resolución apelada, lo que luego fue ratificado por la Cámara. Sin embargo, el caso llegó a la Corte (30/06/2009) por vía de apelación y fue nuestro Máximo Tribunal quien rescató casi textualmente las palabras del Cr. Celdeiro para revertir la sentencia y dar la razón al contribuyente, en cuanto el "impuesto de igualación" tiene un efecto equivalente al de un aumento de la tasa efectiva del impuesto a las ganancias que abona el ente social.

- Filcrosa SA s/quiebra. - CJSN - 30/09/2003: la causa que mencionamos aquí no fue estrictamente impositiva, sino que fue la tramitación de una quiebra, en la cual el Síndico Contador Público, en un incidente de verificación de crédito rechazó la pretensión de un fisco local aplicando las reglas de prescripción de tributos, conforme lo entendiera, según lo regido por el antiguo Código Civil. Luego que la Cámara negara lo aludido por el Síndico y rechazara el recurso extraordinario interpuesto, este llegó a la Corte mediante queja y motivó el dictado del fallo de nuestro máximo tribunal que marcara un hito en la institución de la prescripción. La Corte, avalando lo dispuesto por el Síndico de la quiebra, juzgó que los impuestos locales debían estar reglados, en cuanto a su prescripción, por las normas del Código Civil, puesto que la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho.

- Hermitage y Diario Perfil - CSJN - 2010 y 2014: en estas sentencias de Corte declaró la inconstitucionalidad del Impuesto a la ganancia mínima presunta. En ambos casos, para decidir, se estuvo a la prueba aportada por las partes confeccionadas por Contadores Públicos, quienes en sus pericias determinaron que las firmas no obtuvieron la "renta presumida por la ley" y probaron que los resultados de la sociedad arrojan pérdidas que, de descontar el impuesto, se verían aún más incrementadas, circunstancia que desvirtúa la existencia de una "ganancia presunta".

TRIBUNALES FISCALES LOCALES

Lo que se ha tratado de ejemplificar aquí, con algunas de muchas posibles causas a tener en cuenta, es que el profesional en ciencias económicas conoce el trasfondo económico de hecho que cada tributo quiere alcanzar, es decir, entiende cada exteriorización de capacidad contributiva desde su génesis económica.

Remarcamos a esta altura de la exposición, coincidiendo con lo expresado públicamente por los más reconocidos tributaristas argentinos, como el Dr. Casas, que la participación de contadores públicos en tribunales que entiendan en cuestiones tributarias no solo es una posibilidad con ciertos beneficios, sino que resulta imprescindible a la luz de la complejidad que presenta la tributación en la actualidad. Asimismo, compartimos lo expresado por parte de la doctrina en cuanto a que profesionales de ramas distintas al derecho tengan participación en la esfera del poder judicial.

Contador Público en rol de Patrocinante del contribuyente

Así como existe la posibilidad que los contadores participen como jueces de un tribunal fiscal, también se les otorga el derecho de ejercer el patrocinio de los contribuyentes para acceder a la instancia de revisión de este tipo de cuerpos.

Se destaca nuevamente la competencia profesional de la que gozan los contadores para representar los intereses de los contribuyentes y presentar todos los recursos habilitados para la defensa de los mismos. Creemos que el asesoramiento profesional no debería limitarse solo a la liquidación de los tributos, sino que se cuenta con la capacidad técnica de sustentar los fundamentos legales para argumentar, por ejemplo, en contra de determinaciones de oficio o en aplicaciones de sanciones.

Actualmente en nuestro TFN los contadores públicos pueden ejercer el patrocinio y llevar a conocimiento del Tribunal todos los recursos habilitados por la Ley 11.683.

2.II - Experiencias argentinas

2.II.1 - El Tribunal Fiscal de la Nación (TFN)

Sin dudas, el TFN resalta como el emblema argentino de un Tribunal Fiscal. Con más de cincuenta años de trayectoria supo ganar el respeto general no sólo de los profesionales y contribuyentes, sino también de las instancias judiciales superiores, quienes permanentemente resaltan en sus fallos el valor de las sentencias que emanan del tribunal. Desde su nacimiento estuvo integrado por notables juristas y tributaristas lo que generó una confianza y hasta admiración por parte de la doctrina, quienes recuerdan gratamente las audiencias orales que se desarrollaban en sus inicios.

El TFN fue creado mediante la Ley 15.265, publicada en el Boletín Oficial del 27 de Enero de 1960, e inició sus funciones el 28 de Abril del mismo año. En su concepción estuvo influenciado por la "Tax Court" estadounidense y se diseñó con el objeto de efectuar un adecuado control de los actos de la Administración en materia impositiva (DGI) y aduanera (DGA), sirviendo asimismo para el resguardo de los derechos y garantías de los contribuyentes.

El proyecto que el Poder Ejecutivo, presidido en ese entonces por el Dr. Arturo Frondizi, fue encomendado a una Comisión redactora integrada por Tejerina, Giuliani Fonrouge y Sorondo. Se buscó desde un inicio un tribunal eficiente, que garantizara los derechos de defensa y de control de los actos emanados de la Administración sin exigir el pago previo, con jueces independientes y especialistas en la materia.

En la nota de elevación del proyecto de Ley, se señalaba que dicho tribunal fue proyectado como "la tentativa más seria efectuada hasta el presente para ofrecer garantías efectivas en el contencioso tributario nacional, desprendiéndose, de tal manera, el Poder Ejecutivo de una parte de los poderes que le confería el anterior texto de la ley 11.683, delegando en un órgano

TRIBUNALES FISCALES LOCALES

jurisdiccional independiente la decisión final (...), llamado a intervenir en controversias de carácter tributario (...), lo cual constituye un avance considerable en la organización de un régimen eficaz de amparo para el contribuyente o responsable de las obligaciones fiscales...".

Conforme al texto vigente, que ha sufrido sucesivas modificaciones, el TFN se encuentra dividido en siete salas, de las cuales cuatro se avocan a la competencia impositiva y las restantes tres a cuestiones aduaneras. Las primeras cuentan cada una con un vocal Contador Público y dos Abogados, mientras que las aduaneras sólo se integran por profesionales del derecho.

En palabras de quien fuera Presidente del TFN hace pocos años, Dr. Catalina García Vizcaíno (2011, p. 151), el TFN *"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"*. Siguiendo a la autora, el TFN constituye un freno para cualquier posible desborde del personal de fiscalización de estos entes, porque para recurrir ante el Tribunal Fiscal de la Nación no es menester el previo pago de la suma intimada.

2.II.2 - Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires

El Tribunal fue creado por Ley el 6 de Junio de 1956 y comenzó su actividad el 3 de Agosto del mismo año, siendo el primero de su especie en nuestro país. El organismo se erige como última instancia administrativa, sobre las cuestiones relativas a materia tributaria. El Código Fiscal legisla su accionar en su artículo 115 y siguientes.

Según su Ley Orgánica (decreto ley 7603/70), el Tribunal Fiscal se compone de nueve vocales designados por el Poder Ejecutivo mediante un concurso de antecedentes, que luego deben contar con el acuerdo de ambas Cámaras del Poder Legislativo. Mediante la Ley 11.796/96 resulta obligatorio que la composición de las salas sea interdisciplinaria, con vocales abogados y contadores. El tribunal se divide en tres salas, integradas cada una de ellas por dos abogados y un

contador. Cada vocal debe ser asistido a su vez por un relator con título de grado opuesto al suyo. Es decir, cada vocal contador es asistido por un relator abogado y viceversa.

En su portal web⁹ se puede leer que: *La **integración mixta** del organismo posibilita una mirada integral en sus análisis y fallos, una visión más correcta y acabada del hecho imponible. La especificidad del derecho tributario **requiere del saber del contador** para complementar el conocimiento del derecho sobre el tema. **Giuliani Fonrouge** asegura 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.” Asimismo, **Friedman** asegura 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**” (el resaltado nos pertenece).*

El acceso al Tribunal se da principalmente mediante el Recurso de Apelación, el cual marca el ingreso al contencioso tributario y la primera oportunidad de llevar la cuestión a un tercero imparcial.

Su competencia está dada por apelación de actos de la Administración que determinen impuesto, sancionen con multa, liquiden intereses, rechacen repeticiones o denieguen solicitudes de exenciones. Es condición necesaria para abrir la competencia del Tribunal, que el monto de la obligación fiscal determinada, la multa aplicada o el gravamen intentado repetir, supere la cantidad de pesos cincuenta mil (\$ 50.000). No se computan a este efecto los intereses y actualizaciones.

En todos los casos, el recurso se debe interponer dentro de los 15 días de notificado.

⁹ www.tfaba.gov.ar

2.II.3 - Tribunal Administrativo Fiscal de la Provincia de Mendoza

El Tribunal fue creado por Ley 4362/79 y en su composición originaria estaba compuesto por el Ministro de Hacienda y dos Subsecretarios. Luego de una modificación legislativa, la conformación se estableció en dos contadores y un abogado por sala.

El Código Fiscal prevé que contra las resoluciones que emanen de la Administración Tributaria local los contribuyentes deberán interponer en primer lugar un recurso de revocatoria ante la misma autoridad que lo dictó. Recién luego de resuelto, podrá interponerse un recurso de apelación ante el Tribunal Administrativo Fiscal en el plazo de 15 días. La particularidad de esta provincia radica en que los fallos dictados por este Tribunal deben ser ratificados por el Poder Ejecutivo provincial. Sólo cuando el fallo quede ratificado se culmina la vía administrativa y se habilita la judicial.

Vemos aquí una variante que dista ciertamente de la cualidad requerida en cuanto a independencia y objetividad. Creemos que el hecho de necesitar de un decreto del Gobernador que ratifique cada uno de los fallos quita la imparcialidad anhelada en un organismo que vele por la justicia en cada caso en particular.

2.II.4 - Tribunal Fiscal de Apelaciones Provincia de Tucumán

El caso de la Provincia de Tucumán es el más contemporáneo es su especie del país, ya que fue instaurado en el año 2015. A pesar de que estaba previsto desde el año 1979, recién en Octubre del 2015 se decidió conformar el Tribunal.

El Tribunal cumple las funciones de alzada ante las resoluciones de la Dirección de Rentas de la Provincia de Tucumán. Cuenta con amplias facultades para llegar a la verdad jurídica objetiva, más allá de lo alegado por las partes.

TRIBUNALES FISCALES LOCALES

Se encuentra conformado actualmente por una única sala, integrada por tres vocales, dos abogados y un contador, propuestos por el Poder Ejecutivo y aprobados por la Legislatura provincial. Sus miembros gozan de estabilidad en sus cargos y sólo pueden ser removidos por juicio político. Además cuenta con una lista de conjuces seleccionados de la misma forma, para actuar en casos de recusación o excusación de alguno de los vocales tribunales.

No existe limitante mínimo en monto por el cual se abra la competencia, sino que se puede apelar cualquier acto emanado de la Dirección. No está previsto el cobro de tasas para el acceso y su financiamiento depende del Presupuesto provincial.

Las sentencias del Tribunal son apelables por ambas partes por ante el Poder Judicial provincial.

2.II.5 - Experiencia de la Provincia de Córdoba

La historia reciente en nuestra provincia, en cuanto a su Tribunal Fiscal, ha sido la motivación más importante para la ejecución de este trabajo de investigación. Como se dijera anteriormente, un Tribunal que llevaba más de cuarenta años de trayectoria y había ganado el respeto y la credibilidad en su funcionamiento y, más importante aún, en sus fallos, fue eliminado "de la noche a la mañana" mediante un cuestionado trámite legislativo "exprés" en el cual se aprobó el dictado de la Ley 9.025.

Historia del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Córdoba (TFA)

La creación del TFA fue prevista en el primer Código Tributario provincial (CTP), Ley 4.719, el cual entró en vigor el primero de enero de 1960. Comenzó en el ejercicio de sus funciones el día 5 de febrero de 1960, día en el cual se suscribió la primer Acta del Tribunal (Bocchiardo, 1985).

TRIBUNALES FISCALES LOCALES

Los antecedentes tomados en cuenta para su organización fueron los Códigos Fiscales de las provincias de Buenos Aires, Misiones y Chaco, y el proyecto de creación del Tribunal Fiscal de la Nación. Funcionaba como un ente independiente, de control jurisdiccional administrativo para las Resoluciones dictadas por la Dirección General de Rentas, sujeto a la revisión ulterior del Poder Judicial.

La regulación normativa estaba dada por la Ley Orgánica de Ministerios (Ley 7.047), el CTP y los Decretos Reglamentarios Nro. 1127-Serie B/60 y Nro. 143/80.

El TFA estaba compuesto por tres Vocales, dos abogados y un contador público, quienes eran nombrados por el Poder Ejecutivo y refrendados por acuerdo del Senado, previo concurso de antecedentes en el que se acreditara competencia en Derecho Tributario (Art. 20 CTP Ley 6.006 T.O. 1998). Participaban en los jurados del concurso los Presidentes del Colegio de Abogados y del Consejo Profesional de Ciencias Económicas para la elección de Abogados y Contadores, respectivamente.

Existía una lista de conjueces, quienes podían entrar en funciones en caso de recusaciones, excusaciones, vacancia impedimento o licencia de los Vocales titulares.

El TFA contaba con una Secretaría, desempeñada por un Abogado nombrado por el Poder Ejecutivo a propuesta del propio Tribunal, previo concurso.

La competencia del TFA estaba determinada en el Art. 104 del CTP (t.o. 1998) el cual preveía los Recursos de Apelación y de Nulidad contra las resoluciones de la Dirección que determinaran obligaciones tributarias, impusieran sanciones, resolvieran demandas de repetición o rechazaran exenciones. Los recursos debían ser concedidos por la DGR y elevados en un plazo de 15 días. En caso de denegarse el recurso se podía acceder por medio de un Recurso Directo. Asimismo, se preveía el Recurso de Amparo por demoras excesivas de los empleados administrativos en los trámites respectivos.

TRIBUNALES FISCALES LOCALES

La representación de los contribuyentes podía ser ejercida por Abogados o Contadores Públicos inscriptos en las respectivas matrículas.

La interposición de dichos recursos contra las resoluciones de la Dirección debía ser realizada dentro de los 15 días de notificada y otorgaban efectos suspensivos con relación a la parte apelada. Contra los definitorios emanados del TFA la Cámara actuaba como Tribunal de alzada, otorgando el control judicial pertinente.

La última conformación del TFA estaba dada por los Dres. José Bocchiardo (Vocal y Presidente del TFA), Francisco Marchetti y Héctor Nazareno.

La solvencia técnica del Tribunal fiscal surge en forma palmaria del hecho de que en los últimos 25 años de su vigencia la Fiscalía de Estado no cuestionó por vía de acción contencioso-administrativo ninguna de sus sentencias, siendo reducidas las recurridas por los contribuyentes. (Casas, Corti, Damarco, Spisso, Urresti, 2002).

La supresión del TFA: contexto histórico

El proyecto de la Ley 9025, estuvo enmarcado por un contexto de crisis político-económico-social (año 2002), quizás la más importante que se recuerde en nuestro país. La salida de la convertibilidad, la devaluación significativa del peso argentino y la caída estrepitosa de la actividad económica llevaron a serios problemas a todos los fiscos argentinos -nacional, provinciales y municipales-. Ante una situación alarmante en todos los frentes, la necesidad de incrementar los recursos tributarios llevó a innumerables modificaciones de legislaciones fiscales en todos los niveles de gobierno. Ejemplo de ello fue la creación del Impuesto a los Débitos y Créditos a nivel nacional, mediante una Ley de emergencia económica que tenía como objetivo directo incrementar lo máximo posible la recaudación, mediante mecanismos rápidos y seguros (mediante percepción en la fuente por entidades bancarias), aunque lejos de los principios constitucionales que debieran regir la imposición tributaria.

TRIBUNALES FISCALES LOCALES

La Provincia de Córdoba no estuvo ajena a esta realidad. La disminución de los recursos que llegaban mediante coparticipación federal obligó a ingeniar mecanismos que fortalecieran los recursos propios. Así, empezaron a popular regímenes de retención, percepción y recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos, siempre con objetivos de facilitar la recaudación, trasladando obligaciones propias del fisco a contribuyentes "confiables" que recaudan por cuenta del Estado y depositan rápidamente en las arcas públicas.

Poco tiempo antes, el entonces titular de la AFIP, Lic. Carlos Silvani, al dar a conocer su Anteproyecto de Código Tributario de la República Argentina (1999) pretendía suprimir el Tribunal Fiscal de la Nación.

Es dable destacar también que en dicho contexto ya se encontraba en funciones una empresa privada, quien desde el año 1999 asumió el contrato de colaboración con Rentas para la gestión de cobro de obligaciones tributarias, lo que obliga a pensar en posibles nexos causales.

Ley 9025

En este marco de situación, a mediados del año 2002, el legislador oficialista Félix López Amaya presentó el proyecto que diera origen a la Ley 9025, bajo el expediente 306 de la Legislatura cordobesa. Este tenía como objetivos principales los siguientes: 1. Eliminación del Tribunal Fiscal de Apelaciones; 2: Creación del Fuero Fiscal en la órbita de la justicia provincial. En la expresión de fundamentos expuestos por el legislador en la sesión del 26 de Junio del 2002, se destacan:

- a- fortalecimiento y celeridad a la recaudación tributaria, evitando dilaciones "*que en definitiva redundan en evasión*"¹⁰,
- b- creación de un Fuero Fiscal que permita la especialización y celeridad en procesos de ejecución fiscal,
- c- para la prestación de servicios públicos eficientes se requiere contar con recursos suficientes y en tiempo oportuno,

¹⁰ Diario de Sesiones del Poder Legislativo de la Provincia de Córdoba, del 26 de Junio de 2002, pág.1862.

TRIBUNALES FISCALES LOCALES

- d- favorecer no solo la recaudación en la órbita provincial, sino también en la de los municipios y comunas,
- e- eficientizar herramientas de recaudación de tributos,
- f- fortalecimiento del principio de división de poderes,
- g- corrección de un vicio de la organización del Estado provincial, eliminando un Tribunal Fiscal que *"era inconstitucional"*¹¹.

El proyecto en cuestión, fue aprobado en segunda lectura, luego de ser tratado en el recinto en un orden distinto al planteado en el "orden del día", luego de aprobada la moción de la bancada oficialista de apartarse del Reglamento del cuerpo. Asimismo, cabe resaltar que no fue tratado en las Comisiones correspondientes por lo que no obtuvo despacho de comisiones en particular, sino que fue tratado en paralelo en "estado de comisión" y en sesión ordinaria, por la Legislatura en su totalidad. La ley fue aprobada en general y particular sin observaciones, por la mayoría oficialista, aunque es dable mencionar que distintos bloques opositores, como la UCR, solicitaron expresamente que su voto por la negativa constara en acta, en los términos del artículo 193 del Reglamento del cuerpo.

La discusión parlamentaria contó con la palabra de legisladores opositores que marcaron sendas objeciones, como se detallan a continuación. En primer lugar, el legislador Lic. Alfredo Blanco (ex decano de la Facultad de Ciencias Económicas de la UNC) remarcaba:

- no se hizo lugar a la solicitud de realizar una audiencia pública en la cual se pudiera escuchar las voces de los actores sociales involucrados y afectados en forma directa por la supresión del Tribunal Fiscal,
- se recortan derechos del sector privado,
- existe un Tribunal Fiscal de la Nación, Tribunales Fiscales en muchas provincias y Tribunales Fiscales en sede administrativa en muchísimos países del mundo,

¹¹ Diario de Sesiones del Poder Legislativo de la Provincia de Córdoba, del 26 de Junio de 2002, pág.1864.

TRIBUNALES FISCALES LOCALES

- se suprime el recurso de apelación y se lo reemplaza por un recurso de reconsideración que será resuelto por la misma autoridad que tomó la decisión original,
- se atenta contra la seguridad jurídica y se elimina una garantía para el contribuyente.

Más adelante, el legislador Asis Nicolás argumentaba¹² que:

- existen tribunales similares que se desempeñan exitosamente en diferentes países de Europa y América, desarrollando una función vital para los reclamos
- se priva a los administrados de un tribunal que ha ofrecido garantías de imparcialidad y solvencia en cuanto al conocimiento de su competencia,
- se rechaza el tratamiento apresurado de la eliminación lisa y llana de este Tribunal, por imperio únicamente de la voluntad del Poder Ejecutivo y, lamentablemente, de la mayoría absoluta que ostenta en esta Cámara.
- se actúa de este modo por la imperiosa necesidad de caja,
- la voracidad fiscal traerá más inequidad impositiva.

Por último, se transcriben algunas consideraciones de las palabras del legislador Karl, quien expresara¹³:

- se destaca la irregularidad en la que se está incurriendo en este tratamiento de proyecto, el cual es poco serio y profundamente irregular,
- sorpresa por no haberse realizado la audiencia pública o, por lo menos, un tratamiento en las comisiones involucradas,
- se hubiera merecido un tratamiento prolijo, teniendo en cuenta que se está suprimiendo garantías de corte constitucional que, a todas luces, van en desmedro de la seguridad jurídica de los particulares,

¹² Diario de Sesiones del Poder Legislativo de la Provincia de Córdoba, del 26 de Junio de 2002, pág.1868.

¹³ Diario de Sesiones del Poder Legislativo de la Provincia de Córdoba, del 26 de Junio de 2002, pág.1870.

TRIBUNALES FISCALES LOCALES

- se trata de un tribunal prestigiado por 43 años de actuaciones y que significó un innegable avance de la legislación,
- esta propuesta viola el Pacto de San José de Costa Rica al constituirse en otra barrera para acceder a la justicia o a la instancia judicial plena,
- este proyecto no beneficia al fisco desde ningún punto de vista.

En cuanto al acceso a la revisión judicial ulterior y frente los reclamos que llegaron de diversos actores políticos, empresariales y profesionales, se modificó el proyecto original que contemplaba el "solve et repete" en forma simple y directa, incluyéndose la posibilidad de afianzar el importe reclamado por el fisco mediante garantía real de hipoteca, aval otorgado por el Banco Provincia de Córdoba o caución de compañías de seguro.

El Consejo Profesional de Ciencias Económicas, envió días antes de la sesión una extensa notificación dirigida a la Comisión Legislativa, manifestando su preocupación acerca del proyecto y destacando las virtudes del TFA: independencia, especialización, equilibrio, división de poderes, derecho de defensa, entre otras. Más adelante se decía que *"quizás la 'necesidad de recaudar' obstaculice una visión clara para proponer una solución a esta realidad, donde todos los ciudadanos pretendemos y exigimos contar con un 'sistema tributario justo, equitativo, distributivo y adecuado'"*.

Como dijéramos anteriormente, pese a los argumentos vertidos por distintas bancadas opositoras y numerosas entidades profesionales y cámaras empresariales, en contra de la eliminación del Tribunal, el proyecto fue aprobado rápidamente por la mayoría oficialista.

Repercusiones de la eliminación del TFA

La sorpresiva reforma legislativa fue frente de sendas críticas desde diversos ámbitos.

TRIBUNALES FISCALES LOCALES

Los Profesores de la cátedra Finanzas y Derecho Tributario de la UBA (vale aquí mencionarlos por la magnitud de sus trayectorias y reconocida competencia en la materia: José Casas, Arístides Corti, Jorge Damarco, Rodolfo Spisso y Esteban Urresti) emitieron una Declaración el 13 de agosto de 2002, titulada "Estado de Sitio Fiscal en la Provincia de Córdoba". En ella se realizó un profundo análisis del contencioso tributario provincial y se remarcó la reconocida trayectoria y el desempeño imparcial e independiente de sus miembros. Se indicaba que la reforma legislativa *"importa un indudable retroceso en la relación fisco-contribuyente al afectar el derecho de defensa de este último"*. Más adelante destacaban: *"De tal modo, se sustituye un tribunal imparcial e independiente por un organismo de la Administración centralizada, que será juez y parte"*.

La mencionada Declaración tuvo una extensa repercusión y fue publicada en el Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (septiembre, 2002) y el Periódico Económico Tributario editado por La Ley (agosto, 2002).

La Asociación Argentina de Estudios Fiscales, por su parte, emitió un comunicado a través de su Consejo Directivo respaldando la mencionada Comunicación, en la cual destacaban *"la sinrazón de la medida dispuesta, así como el retroceso que ese hecho manifiesta en la construcción de un verdadero Estado de Derecho, donde a la par de la enérgica acción de la Administración en orden a cumplir con la función de recaudación de los tributos, se asegure a los administrados la posibilidad de una revisión de la pretensión fiscal, previa al pago, por parte de un organismo jurisdiccional independiente de la administración activa"*. Más adelante, suscribían que *"es una lamentable casualidad de ese Estado Provincial, prestigiado por los insignes hombres de derecho que ha dado al país, sea el que marque un retroceso legislativo de esta envergadura"*.

TRIBUNALES FISCALES LOCALES

En el mismo tenor, en octubre de 2002 se publica una nueva declaración en repudio de la supresión del TFA, esta vez suscripta por la Cátedra de Derecho Tributario de la Universidad Nacional de Rosario, en un nuevo Boletín de la AAEF.

Dos destacados profesores de la Universidad Nacional de Córdoba, Dr. Héctor E. Villegas y Dr. Jorge Aguirre Mosquera, también expresaron sus agravios en una extensa nota titulada "Un grave retroceso a la seguridad jurídica de la Provincia de Córdoba".

De la misma forma, hubo sendas publicaciones periódicas que resaltaban el repudio a la supresión del TFA (La Voz del Interior notas del 25/06/2002 y del 28/06/2002; Diario La Mañana de Córdoba, 27/06/2002 y 17/10/2002; Diario el Puntal de Río Cuarto del 24/06/2002).

2.III - El contencioso-administrativo actual en la Provincia de Córdoba

2.III.1 - Proceso determinativo en el CTP

Mediante la sanción de la Ley provincial 9025 (B.O. 28/06/02), en su artículo tercero, se derogó la sección del Código Tributario Provincial en la cual se reglamentaba la existencia del Tribunal Fiscal de Apelaciones, como así también la vía recursiva por ante el Secretario de Ingresos Públicos. Antes de la reforma, el texto legal preveía que el proceso de determinación de oficio se desarrollaba ante dos instancias: la primera, de instrucción y resolución, en la Dirección General de Rentas (DGR), y en segundo lugar, por vía recursiva en el Tribunal Fiscal donde se podía discutir lo actuado por la Dirección.

Posteriormente, con la Ley 9187 (B.O. 03/11/04) se crea la Policía Fiscal y se le asigna las funciones de fiscalización y determinación de oficio, permaneciendo la función de recaudación y de complementación legislativa a la DGR.

En su redacción actual (T.O. 2015) los artículos 59 a 72 establecen las características principales del proceso determinativo de oficio provincial, mientras que en los artículos 127 a 136 se establece la vía recursiva ante ciertos actos de la Administración.

*Determinación - Procedimiento. **Artículo 64º.-** Antes de dictar la resolución que determine, total o parcialmente la obligación tributaria, la Dirección correrá vista por el término de quince (15) días de las actuaciones producidas, con entrega de las copias pertinentes al sujeto pasivo y responsables enunciados en el Artículo 34.(...) Vencido el término probatorio o cumplidas las medidas para mejor proveer, la Dirección dictará resolución motivada dentro de los noventa (90) días siguientes, la que será notificada al interesado incluyendo, en su caso, las razones del rechazo de las pruebas consideradas inconducentes o no sustanciadas.*

TRIBUNALES FISCALES LOCALES

*Artículo 127°.- Contra las resoluciones de la Dirección que determinen total o parcialmente obligaciones tributarias, anticipos, pagos a cuenta y sus accesorios, impongan sanciones por infracciones, excepto clausuras, resuelvan demandas de repetición o exenciones, declaren inadmisibles total o parcialmente créditos tributarios o rechacen solicitudes de convalidación y transferencia de créditos impositivos, el contribuyente o responsable **sólo podrá interponer el Recurso de Reconsideración.**(...)*

*Artículo 128°.- El recurso de reconsideración deberá interponerse por escrito ante la Dirección, personalmente o por correo, mediante carta certificada con recibo de retorno, fundadamente y **dentro del plazo de quince (15) días** de notificada la resolución respectiva.*

Según lo previsto por el artículo 127 el contribuyente o responsable cuenta con una **única** vía impugnativa, llamada Recurso de Reconsideración, para discutir los siguientes actos administrativos: resolución determinativa de oficio; resolución que impone sanciones por omisión o defraudación; resolución que deniega exenciones, rechace repeticiones y transferencias de créditos tributarios y manifieste disconformidades con liquidaciones de intereses. El artículo 130 otorga a este recurso **efecto suspensivo** por la parte apelada. Cabe resaltar aquí que el Juez Administrativo que resuelve la Reconsideración, merituando y decidiendo acerca de las impugnaciones planteadas, es el mismo que: corrió vista y dictó la Resolución apelada luego de instruir el proceso y valorar la prueba y el descargo existente en el expediente . Es decir, en palabras de Carranza Torres (2003, p. 61) que la reforma del Código vino a "*agregar a este juez de parte, la facultad de ejercer su propio contralor, lo que no sólo va en desmedro de los derechos del contribuyente, sino de la posibilidad efectiva de contralor de la propia Administración*". Antes de la reforma, el contribuyente contaba con la posibilidad opcional de interponer recurso de apelación o de nulidad ante el Tribunal Fiscal de Apelaciones, ambos con efecto suspensivo.

TRIBUNALES FISCALES LOCALES

La doctrina esgrimió consideraciones en ambos sentidos sobre este particular: a favor, indican que el juez administrativo se encuentra informado de la situación, se evitan dilaciones en el proceso y si se detectan errores en el mismo, aquel revocará el acto para evitar el control de un superior; por su parte, posturas en contra remarcan que *"se trata de un recurso prácticamente inútil, de dudosa eficacia, afirmándose al respecto que resulta en la práctica un 'recurso de ratificación'"*¹⁴.

Resuelta la Reconsideración, se considera agotada la vía administrativa y habilitada la vía judicial para continuar la vía recursiva:

Demanda Ordinaria. Acción Contenciosa. Solve et Repete.

*Artículo 135°.- Contra las decisiones definitivas y de última instancia de la Dirección, salvo las referidas en el párrafo siguiente, el contribuyente o el responsable podrá interponer demanda contencioso administrativa dentro de los treinta (30) días de notificada la resolución o su aclaratoria. En los casos de denegación presunta el interesado deberá presentar pronto despacho y si no hubiere pronunciamiento dentro de los veinte (20) días hábiles administrativos quedará, por este solo hecho, expedita la vía contencioso administrativa. Contra las resoluciones que resuelvan demandas de repetición el contribuyente podrá interponer, dentro del mismo término, demanda ordinaria ante el Juzgado en lo Civil y Comercial competente en lo Fiscal. En todos los casos, el actor no podrá fundar sus pretensiones en hechos no alegados en la última instancia administrativa ni ofrecer prueba que no hubiera sido ofrecida en dicha instancia, con excepción de los hechos nuevos y de la prueba sobre los mismos. Será **requisito** para promover la demanda contencioso administrativa u ordinaria ante el Poder Judicial, el **pago previo de los tributos adeudados, su actualización, recargos e intereses** mediante las formas previstas en el Artículo 98 de este Código. El contribuyente podrá sustituir el depósito por la constitución, a favor de la Provincia de Córdoba -por sí o por tercera persona- de derecho real de hipoteca sobre uno o varios inmuebles ubicados en la Provincia o aval otorgado por el Banco de la Provincia de Córdoba o póliza de seguro de caución otorgada por*

¹⁴ Carranza Torres, L.R., op. cit. p. 91.

Compañía de Seguros calificada en niveles de riesgo como lo determine la reglamentación.

2.III.2 - Control constitucional - Pacto de San José de Costa Rica

Nuestro país se encuentra adherido a una serie de Tratados Internacionales a los cuales se les ha asignado jerarquía constitucional con la reforma de 1994. Entre ellos encontramos la Convención Americana sobre los Derechos Humanos, comúnmente llamado Pacto de San José de Costa Rica¹⁵. En su artículo número 8 se establece una garantía que consideramos fundamental en cuanto a su aplicación al ámbito tributario. El mismo reza: *"Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter"*. He aquí un precepto fundamental a tener en cuenta: todo individuo tiene derecho a que su caso sea analizado por un juez o tribunal independiente. Asimismo, en su art. 1 contempla el compromiso de respetar los derechos y garantizar el libre acceso a la jurisdicción, sin discriminación, entre otros motivos, por la posición económica.

Nuestro máximo tribunal ha tenido ocasión para pronunciarse sobre este artículo en forma específica en la causa Losicer, Jorge Alberto y otros c/ BCRA - Resol. 169/05 de Junio del 2012, en la cual se ha dicho que:

"(...) cabe descartar que el carácter administrativo del procedimiento sumarial pueda erigirse en un óbice para la aplicación de los principios reseñados, pues en el estado de derecho la vigencia de las garantías enunciadas por el Artículo 8 de la citada Convención no se encuentra limitada

¹⁵ La Convención Americana sobre los Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica) fue aprobada por la Ley 23.054 y ratificada por la Argentina con fecha 5 de septiembre de 1984. Tiene jerarquía constitucional otorgada por el artículo 75, inciso 22.

*al Poder Judicial -en el ejercicio eminente de tal función- sino que **deben ser respetadas por todo órgano o autoridad pública al que le hubieran sido asignadas funciones materialmente jurisdiccionales.** Ha sostenido al respecto la Corte Interamericana de Derechos Humanos que cuando la convención se refiere al derecho de toda persona a ser oída por un tribunal competente para la determinación de sus derechos, esta expresión se refiere a **cualquier autoridad pública, sea administrativa, legislativa o judicial que a través de sus resoluciones determine derechos y obligaciones de personas.** Por la razón mencionada, esa Corte considera "que cualquier órgano del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional, tiene obligación de adoptar resoluciones apegadas a las garantías del debido proceso legal en los términos del Artículo 8 de la Convención Americana" (caso "Tribunal Constitucional vs. Perú", sentencia del 31 de enero de 2001, párrafo 71)."*

Resulta claro en este punto destacar que en todo procedimiento llevado a cabo ante la Dirección de Rentas se busca determinar derechos y obligaciones y por tanto la institución y sus autoridades están obligados a seguir los preceptos antedichos. Recordemos que nuestra provincia **únicamente prevé un recurso ante la misma autoridad que dictó el acto y recién luego una vía judicial independiente, aunque claro, previo pago de lo reclamado.** En este punto se opinó (Almada, Irazoqui, 2003) que:

"No sólo es inadmisibile la exigencia del "solve et repete" entendido como el pago del tributo en discusión como presupuesto procesal de la acción o recurso judicial, sino también la exigencia de pago con anterioridad a que exista resolución judicial firme en la acción promovida por el contribuyente impugnando la pretensión fiscal. Esto es ratificado por autores como el Dr. Francesco Moschetti que en su obra "El principio de la capacidad contributiva", sostiene que el contribuyente que está obligado a pagar antes de haber podido demostrar la inexistencia de la deuda está soportando, desde el punto de vista sustancial, una limitación no diferente del "solve et repete".

En el inciso "h" del punto 2 del artículo 8 del a Convención se declara derecho de recurrir del fallo ante juez o tribunal superior. Una interpretación literaria del artículo implicaría limitar

este derecho a la faz penal. Sin embargo, nuestra Corte Suprema manifestó que debido a un excesivo rigor formal se frustra el debido control jurisdiccional del efectivo cumplimiento de los derechos reconocidos por el Pacto de San José de Costa Rica. ("Marchal, Juan s/ apelación", CSJN, sentencia de fecha 10.04.07). Cabe mencionar, que cuando en el Pacto se menciona al juez se hace en sentido de jurisdicción judicial y al "tribunal competente, independiente e imparcial" en el sentido de los tribunales administrativos, exigiendo para ambas jurisdicciones que sean "establecidos con anterioridad por la ley".

Enseña Karschenboim (2015) que la Corte Interamericana dejó sentado que las garantías establecidas en el artículo 8 resultan aplicables cualquiera sea la materia de la controversia. En el Caso del "Tribunal Constitucional Vs. Perú", de 31 de enero de 2001, sostuvo que *"si bien el artículo 8 de la Convención Americana se titula "Garantías Judiciales", su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, sino el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales" a efecto de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos. Ya la Corte ha dejado establecido que a pesar de que el citado artículo no especifica garantías mínimas en materias que conciernen a la determinación de los derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter, el elenco de garantías mínimas establecido en el numeral 2 del mismo precepto se aplica también a esos órdenes y, por ende, en ese tipo de materias el individuo tiene también el derecho, en general, al debido proceso que se aplica en materia penal."*

En ocasión de opinar acerca de la constitucionalidad del vigente Tribunal Fiscal de la Nación, Torres (1999) destacaba que *"es un órgano jurisdiccional no solo compatible con el orden constitucional de acuerdo a los requisitos exigidos por la Corte en Fernández Arias c/Poggio, sino que se encuentra implícitamente incorporada a la estructura de la tutela jurisdiccional prevista por nuestra Carta Magna a través del artículo 8 numeral 1 del Pacto de San José de Costa Rica, anejo de su artículo 75 inc. 22"*.

La Constitución de Córdoba de 1987 abandonó el principio del solve et repete, recogido en el art. 108 inc. 7 de la Constitución de 1883, al consagrar en el actual art. 178 que la actuación del

TRIBUNALES FISCALES LOCALES

Estado en ejercicio de la función administrativa queda sometida al control judicial, en condiciones de igualdad y con exclusión de privilegio alguno y sin otro requisito, por parte del interesado, del agotamiento de la vía administrativa.

Resaltamos aquí como derecho fundamental el de recurrir decisiones de autoridades que afecten derechos de los administrados. Con lo antedicho creemos que existen fundamentos legales para sostener que los procedimientos de determinación de oficio y de aplicación de sanciones establecidos por el Código Tributario provincial resulta abiertamente contrarios a las garantías y derechos otorgados por el Pacto de San José de Costa Rica y en consecuencia a la Constitución Nacional y a la Constitución Provincial, en cuanto no permiten el acceso a una instancia revisora independiente, en forma gratuita y con efecto suspensivo.

PARTE 3

Propuestas y Conclusión Final

Modificaciones sugeridas al Código Tributario Provincial (CTP)

Con todo lo vertido hasta aquí, aparece como evidente la necesidad de encarar una reforma que eleve la calidad constitucional de nuestras instituciones provinciales y que tengan como objetivo resguardar los derechos y garantías constitucionales para todos los contribuyentes y responsables.

Valdés Costa (1996, p. 74) viene señalando *"la tendencia creciente a confiar la tutela jurisdiccional en materia tributaria, a órganos especializados: tribunales fiscales, constitucionalmente independientes, como los de Alemania y Ecuador, o integrantes del Poder Judicial, como en Venezuela, o vinculados al Poder Ejecutivo, con distintos grados de autonomía, como los de Argentina, México, España e Italia"*.

Las principales deficiencias observadas hasta aquí en el procedimiento provincial son pasibles de modificaciones de fondo que materialicen vías de solución. Un primer gran desafío y la aspiración de mayor nivel, que exteriorizamos como propuesta en este trabajo, sería una reforma al CTP que reinstaure el Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia.

Sugerimos la incorporación del siguiente articulado al CTP.

ARTICULO Nro. __: Contra las resoluciones que: impongan sanciones, determinen los tributos y accesorios en forma cierta o presuntiva, liquiden intereses, rechacen reclamos por repetición de tributos, denieguen o revoquen exenciones impositivas, los contribuyentes o responsables podrán interponer -a su opción- dentro de los QUINCE (15) días de notificados, los siguientes recursos:

a) Recurso de reconsideración por ante el Secretario de Ingresos Públicos.

b) Recurso de apelación ante el TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES DE LA PROVINCIA DE CÓRDOBA, cuando fuere viable.

TRIBUNALES FISCALES LOCALES

El recurso del inciso a) se interpondrá ante la misma autoridad que dictó la resolución recurrida, mediante presentación directa de escrito o por entrega al correo en carta certificada con aviso de retorno; y el recurso del inciso b) se comunicará a ella por los mismos medios. En ambos casos el recurso se otorgará con efectos suspensivos con respecto a la parte apelada. De no manifestarse en forma expresa que se recurre por reconsideración, se entenderá que el contribuyente ha optado por el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de darse las condiciones del monto mínimo establecido en el artículo siguiente.

ARTICULO Nro. __: El TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES DE LA PROVINCIA DE CÓRDOBA será competente para entender en los recursos previstos en el inciso b del Art. __ en aquellos casos en que el monto de la obligación fiscal determinada o el del gravamen intentado repetir, sea igual o mayor a la cantidad de pesos cincuenta mil (\$ 50.000) . En casos de apelaciones de sanciones procederá cuando la misma sea igual o mayor a la cantidad de pesos cinco mil (\$ 5.000).

En los supuestos que la resolución determine y sancione en forma conjunta, el monto a considerar para abrir la competencia del Tribunal será el de la suma de ambos conceptos y deberá ser igual o superar la suma de pesos (\$ 50.000). No serán computables, a los efectos de este artículo, los recargos e intereses previstos en este Código. Cuando no haya determinación de monto subsistirá la opción del recurso de reconsideración ante la Autoridad de Aplicación o el de apelación ante el Tribunal Fiscal.

ARTÍCULO Nro. __: A los fines de lo dispuesto en el inciso a) del artículo __, se entenderá por determinación el acto o conjunto de actos emanados de la Dirección General de Rentas o de la Dirección de Policía Fiscal, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación.

ARTÍCULO Nro. __: La persona individual o colectiva perjudicada en el normal ejercicio de un derecho o actividad por demora excesiva de los empleados administrativos en realizar un trámite o diligencia a cargo de la Dirección General de Rentas, podrá ocurrir ante el TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES DE LA PROVINCIA DE CÓRDOBA mediante recurso de amparo de sus derechos.

El recurrente deberá previamente haber interpuesto pedido de pronto despacho ante la autoridad administrativa y haber transcurrido un plazo de QUINCE (15) días sin que se hubiere resuelto su trámite.

ARTICULO __: El FISCAL DE APELACIONES DE LA PROVINCIA DE CÓRDOBA estará constituido por nueve (9) Vocales, argentinos, de TREINTA (30) o más años de edad y con cinco (5) o más años de ejercicio de la profesión de abogado o contador, según corresponda. Se dividirá en siete (3) Salas integradas cada una de ellas por DOS (2) Contadores Públicos y UN (1) Abogado. Cada Vocal será asistido en sus funciones por un Relator que cumpla los mismos requisitos requeridos para ser Vocal, con título profesional opuesto al propio. Los miembros desempeñarán sus cargos en el lugar para el que hubieran sido nombrados, no pudiendo ser trasladados sin su consentimiento.

TRIBUNALES FISCALES LOCALES

ARTÍCULO__ : Los Vocales del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES DE LA PROVINCIA DE CÓRDOBA serán designados por el PODER EJECUTIVO, previo concurso público de antecedentes que acrediten competencia en cuestiones impositivas. Su nombramiento deberá ser ratificado por Acuerdo de la Legislatura Provincial.

Además, proponemos que, en relación a cada uno de los siguientes puntos, debería legislarse, ya sea en el texto del Código Tributario, en un Decreto Reglamentario o en el Reglamento interno del Tribunal, de la siguiente forma:

1) Financiación del Tribunal: para acceder al Tribunal Fiscal en casos de Recursos de Apelación se deberá abonar una tasa del 2% del monto del tributo determinado, intentado repetir o de la sanción impuesta. Los recursos cobrados por esta tasa tendrían como destino cubrir presupuesto general del Tribunal. Deberá no obstante, existir la posibilidad de contar con el beneficio de litigar sin gastos.

Deberá, sin embargo, asignarse anualmente los recursos necesarios para la correcta actuación del tribunal.

2) Ubicación Institucional: el Tribunal Fiscal debería estar bajo la órbita del Ministerio de Finanzas, aunque gozaría de autonomía para dictar su propio reglamento y de autarquía financiera para disponer su propio presupuesto. No existiría así dependencia funcional ni política de quien ocupe temporalmente el cargo de Ministro o Gobernador.

3) Jurisdicción Plena: debería dotarse al Tribunal de la capacidad de dictaminar conforme a la realidad de los hechos, en forma independiente de lo alegado por las partes. Podrá para ello dictar las medidas de mejor proveer que considere pertinentes.

Además, estaría facultado para ratificar, anular o modificar actos de la Administración tributaria. Consideramos que debe contar con competencia para poder juzgar la ilegalidad de Resoluciones, Normativas reglamentarias e interpretativas del Ministerio de Finanzas y de las instituciones que de él dependen (DGR, Secretaría de Ingresos Públicos). No podrá, sin embargo,

TRIBUNALES FISCALES LOCALES

juzgar sobre la inconstitucionalidad de Leyes provinciales o nacionales, excepto que existan pronunciamientos previos del Máximo Tribunal.

4) Control Judicial: las sentencias del Tribunal podrán ser apelados ante la Justicia ordinaria provincial, tanto por el contribuyente o responsable como también por la DGR o Policía Fiscal, ante la Cámara competente. La sentencia del Tribunal que confirme la resolución apelada habilita la ejecución del acto por la Administración, aunque no será requisito de admisibilidad para la apelación judicial el pago del monto determinado. Para el caso de sanciones, la apelación de la sentencia otorgará efectos suspensivos hasta contar con un fallo firme.

5) Costas y gastos causídicos: la parte vencida deberá cargar con las costas de la contienda, aún cuando la otra parte no lo hubiera solicitado. El Tribunal deberá regular los honorarios de los profesionales intervinientes conforme a las normas arancelarias de cada matrícula.

6) Patrocinio y representación: los contribuyentes y responsables podrán ser patrocinados por Abogados y Contadores Públicos inscriptos en la respectiva matrícula.

7) Vocales: se deberá dictar normas complementarias que aseguren la transparencia de los concursos y la selección de los aspirantes a cargos de Vocales y Relatores. Todos los actos desarrollados en este sentido serán públicos. La Legislatura provincial deberá prestar su acuerdo para la designación definitiva. Todas las medidas tenderán a asegurar la independencia e imparcialidad del Tribunal. En cuanto a los concursos, el tribunal de selección deberá estar integrado entre otros por el Secretario de Ingresos Públicos, representantes de la Cátedras de Derecho Tributario y de Legislación y Técnica Fiscal, de las Facultades de Derecho y de Ciencias Económicas de la UNC, respectivamente, y contar con la participación de los Presidentes del Colegio de Abogados y del Consejo de Ciencias Económicas, cuando se resuelvan nombramientos de Abogados y Contadores respectivamente.

TRIBUNALES FISCALES LOCALES

8) Efectos de la apelación: cuando se recurra un acto de la administración tributaria ante el Tribunal se hará con efectos suspensivos sobre la parte apelada, por lo cual se suspenderá la posibilidad de ejecución del acto administrativo. Podría no obstante, existir mecanismos de resguardo del crédito público que podrá solicitar la Administración.

9) Prescripción: En relación al cómputo de la prescripción, la interposición del recurso de apelación deberá suspender por un año el curso de la misma.

10) Estabilidad en el cargo: se contará con legislación específica que asegure la inamovilidad en el cargo de los vocales como así también las causales de excusación y recusación. Se deberá establecer un procedimiento de Juicio Político para remover a un Vocal del Tribunal.

En la solución propuesta se estaría alcanzando los siguientes beneficios:

- se habilitan dos vías alternativas y excluyentes entre sí, para atacar actos emanados por jueces administrativos de la Dirección General de Rentas o de la Dirección de Policía Fiscal,
- en ambos casos se abre la competencia a un "tercero" quien observará el caso por primera vez y, de manera independiente, dictará un nuevo acto resolutivo a la cuestión,
- se establece una opción al contribuyente, quien decidirá cuál es la vía por la cual quiere optar,
- los recursos se otorgan con efectos suspensivos, superando el problema del solve et repete en esta instancia.

Conclusión Final

En el trabajo desarrollado se han estudiado detalladamente los Tribunales Fiscales, analizando su rol dentro del sistema tributario moderno, como instituciones imparciales que buscan la verdad objetiva en cada caso planteado y que resguardan los derechos y garantías de los contribuyentes ante el accionar de la Administración Tributaria.

El análisis histórico a nivel nacional nos permitió conocer la existencia de Tribunales Fiscales a nivel provincial, algunos con décadas de funcionamiento ininterrumpido y otros incorporados hace muy poco tiempo, con similitudes y diferencias en su funcionamiento y competencia. También resaltamos el caso del Tribunal Fiscal de la Nación como un ejemplo nacional e internacional de este tipo de instituciones.

Más adelante analizamos el caso particular de la procedimiento tributario en nuestra provincia de Córdoba y resultó evidente, a nuestro entender, que existen vicios que lo alejan del cumplimiento de normas fundamentales que se encuentran en la cima de la pirámide legal argentina: la Constitución Nacional, Provincial y los Tratados Internacionales con los cuales estas suscriben.

La lamentable eliminación del Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Córdoba provocó una disminución inmensurable en la calidad institucional e indudablemente generó un perjuicio enorme a los contribuyentes, implicando un retroceso a décadas de un extraordinario procedimiento tributario provincial.

Creemos, sin dudas, que en los últimos años la administración tributaria de la provincia de Córdoba ha generado enormes avances en cuanto a la sistematización y agilización de procesos y funciones internas de recaudación y fiscalización, aunque vemos con tristeza que se haya dejado de lado en este avance a los procedimientos de determinación de oficio y aplicación de sanciones.

TRIBUNALES FISCALES LOCALES

En este sentido y como resultado de todo lo expuesto, se realizó una propuesta concreta que de creación de un nuevo Tribunal Fiscal para la provincia mediante la modificación del texto legal del Código Tributario Provincial. A pesar de ubicarse bajo órbita del Poder Ejecutivo, este aseguraría una jurisdicción plena en contiendas fiscales, con jueces especializados, elegidos por concurso público, imparciales e independientes. Sostenemos que, de esta forma, la Provincia respetaría el principio de legalidad por el cual está obligada a respetar tanto la Constitución Nacional como los Tratados Internacionales. Específicamente, el Pacto de San José de Costa Rica asegura a todos los ciudadanos el derecho a acceder en forma gratuita a una instancia de justicia independiente. Entendemos aquí que la creación de un nuevo Tribunal Fiscal sería un reconocimiento de los derechos allí enunciados.

Resaltamos también la competencia profesional de los Contadores Públicos tanto en la conformación de las vocalías de los tribunales, como en el asesoramiento de los contribuyentes y el patrocinio en las causas que se tramiten.

Por último, destacamos que la propuesta de creación de un Tribunal Fiscal en el ámbito de nuestra provincia alienta a brindar una solución posible y sustentable, con beneficios institucionales para el propio Estado provincial, que aumentaría la seguridad jurídica y garantizaría el derecho de defensa y la igualdad ante la ley para los administrados.

BIBLIOGRAFÍA

- Almada, L. y Irazoqui J. (2003, Octubre). Principio del Solve et Repete en el marco del Pacto de San José de Costa Rica. *Fiscalex*. Recuperado de <http://www.fiscalex.com.ar/articulos-publicaciones/fl10.htm>
- Bocchiardo, J. (1985). *El contencioso tributario en los Tribunales Fiscales del interior: La experiencia en Córdoba*. Trabajo presentado en las I Jornadas Rioplatenses de Tributación.
- Bidart Campos, G. (1989). *Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*. Bs.As: Ediar.
- Bielsa, R. (1955) *Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Depalma, 5ta. ed.
- Carranza Torres, L.R. (2003). *Derecho Tributario en Córdoba luego de la reforma. (Con especial referencia al Código Tributario y demás legislación fiscal de la provincia de Córdoba)*. Córdoba: Alveroni Ediciones.
- Casas, J.O; Corti, A.H; Damarco, J.H; Spisso, R.R., Urresti, E.J. (2002) Estado de sitio fiscal en la provincia de Córdoba. *Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales*. Buenos Aires: septiembre de 2002.
- CPCE CABA. Bertazza, H. Coordinador General. (2016) *Anteproyecto de Ley. Creación del Tribunal Fiscal de Apelación de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*. Buenos Aires: Edicon.
- Farre, E; Siriczman, C; y Tapia, A. (2006). La Administración Tributaria en la Provincia de Córdoba [Versión electrónica]. *Doctrina Tributaria ERREPAR*, XXVII. Recuperado de <http://eol.errepar.com/sitios/ver/html/20110807085730905.html>
- García Vizcaíno, C. (2011). *El Procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y sus Instancias Inferiores y Superiores. En homenaje a los cincuenta años del Tribunal Fiscal de la Nación*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Giuliani Fonrouge, C.M. (1962). *Derecho Financiero*. [2011] Buenos Aires: La Ley, 10a ed.

TRIBUNALES FISCALES LOCALES

- Gómez, T. y Folco, C.M. (2005). *Procedimiento Tributario. Ley 11.683 - Decreto 618/97*. [2014] Buenos Aires: La Ley, 8va. ed.
- Gordillo, A. (1974). *Tratado de derecho administrativo y obras selectas*. [2013] Buenos Aires: F.D.A., 11va. ed. Recuperado de <http://www.gordillo.com>
- Jarach, D. (1943) *El hecho imponible*. [1982] Buenos Aires: Abeledo Perrot, 3a ed.
- Karschenboim, L. (2015, 13 de octubre). La importancia del Pacto de San José de Costa Rica como garantía a favor de los contribuyentes. *Cronista*. Recuperado de <http://www.cronista.com/fiscal/La-importancia-del-Pacto-de-San-Jose-de-Costa-Rica-como-garantia-a-favor-de-los-contribuyentes-20151013-0009.html>
- Luqui, J.C. (1989) *La obligación tributaria*. Buenos Aires: Depalma.
- Oderigo, M.A., (1967) *Lecciones de derecho procesal*. Buenos Aires: Depalma.
- Palacio, L.E. (2003) *Manual de derecho procesal civil*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- Spisso, R. R. (2010) *Acciones y Recursos en Materia Tributaria*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Valdés Costa, R. (1996) *Instituciones del derecho tributario*. Buenos Aires: Ed. Depalma.
- Villegas, H. B. (1995) *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* [2002] Buenos Aires: Astrea.