

ENRIQUE FERNANDO SALTÓ FENOCCHI

# Creación de un Tribunal Tributario Uruguayo

TUTOR: CR. LUIS WAKSMAN



**I) ÍNDICE**

<b>I) ÍNDICE.....</b>	<b>2</b>
<b>II) SIGLAS .....</b>	<b>6</b>
<b>III) PRÓLOGO .....</b>	<b>8</b>
<b>IV) RESUMEN EJECUTIVO .....</b>	<b>9</b>
<b>V) INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>10</b>
<b>VI) MARCO CONCEPTUAL .....</b>	<b>12</b>
<b>A ) DERECHO PUBLICO .....</b>	<b>12</b>
CLASIFICACIÓN DEL DERECHO PÚBLICO .....	12
EL ESTADO URUGUAYO.....	13
<b>B ) DERECHO TRIBUTARIO .....</b>	<b>13</b>
CLASIFICACIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO .....	13
INTERPRETACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA.....	14
PRINCIPIOS TRIBUTARIOS FUNDAMENTALES .....	15
OTROS PRINCIPIOS IMPORTANTES .....	16
<b>C ) ORDENAMIENTO JURÍDICO URUGUAYO.....</b>	<b>17</b>
<b>D ) ÓRGANOS RECAUDADORES DE IMPUESTOS.....</b>	<b>19</b>
<b>E ) PROCEDIMIENTO DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS .....</b>	<b>20</b>
DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA .....	20
<b>F ) MEDIDAS CAUTELARES.....</b>	<b>23</b>
EMBARGO PREVENTIVO .....	25
INTERVENCIÓN JUDICIAL.....	26
<b>G ) JUICIO EJECUTIVO .....</b>	<b>27</b>
<b>VII) ANALISIS DE LA SITUACION ACTUAL A NIVEL NACIONAL .....</b>	<b>31</b>
<b>A) RECURSOS ADMINISTRATIVO .....</b>	<b>31</b>
RECURSO DE REVOCACIÓN.....	32
RECURSO JERÁRQUICO .....	32
RECURSO DE ANULACIÓN.....	32
GENERALIDADES .....	33
<b>B) RECURSO DE NULIDAD ANTE EL TCA.....</b>	<b>33</b>
<b>C ) DE LA TEORÍA A LA PRÁCTICA .....</b>	<b>37</b>
<b>D) RECURSO DE INCONSTITUCIONALIDAD ANTE LA SCJ .....</b>	<b>37</b>
<b>E) RECURSO DE REFERENDUM Y PLEBISCITO .....</b>	<b>38</b>
<b>VIII) ANALISIS DE LA SITUACIÓN ACTUAL A NIVEL REGIONAL .....</b>	<b>39</b>
<b>A) ARGENTINA .....</b>	<b>40</b>
<b>A.I) TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN .....</b>	<b>40</b>
INTRODUCCIÓN.....	40
NORMATIVA .....	40
NATURALEZA JURÍDICA .....	41
GRADO DE INDEPENDENCIA .....	41

ATRIBUCIONES.....	41
COMPOSICIÓN Y ESTRUCTURA.....	42
DESIGNACIÓN, REMOCIÓN E INCOMPATIBILIDADES DE LOS VOCALES .....	43
PLAZOS.....	44
INTERPRETACIÓN DE NORMAS Y APRECIACIÓN DE HECHOS POR PARTE DEL TFN.....	44
EFFECTO DE SUS DECISIONES .....	45
RECURSOS ANTE SUS DECISIONES – DEMANDA CONTENCIOSA.....	46
CONCLUSIONES .....	46
<b>A.II) PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS .....</b>	<b>47</b>
<b>A.II.1) PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO - TRIBUTARIO .....</b>	<b>47</b>
<b>A.II.1.1) RECURSO DE RECONSIDERACIÓN .....</b>	<b>47</b>
<b>A.II.1.2) RECURSOS ANTE EL TFN .....</b>	<b>48</b>
<b>A.II.1.2.1) RECURSO O DEMANDA ANTE EL TFN .....</b>	<b>48</b>
GENERALIDADES .....	48
TERMINOS PARA SU INTERPOSICIÓN.....	49
REQUISITOS PARA SU INTERPOSICIÓN .....	49
EFECTOS SUSPENSIVOS DE LOS RECURSOS .....	51
RECURSO O DEMANDA DE APELACIÓN .....	51
SENTENCIA DEL TFN .....	52
<b>A.II.1.2.1) RECURSO DE AMPARO ANTE EL TFN .....</b>	<b>54</b>
<b>A.II.2) PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO JUDICIAL: DEMANDA CONTENCIOSA - RECURSO DE REVISIÓN Y APELACIÓN LIMITADA .....</b>	<b>55</b>
<b>A.II.3) ACCION Y DEMANDA DE REPETICIÓN.....</b>	<b>57</b>
<b>B.I) TRIBUNAL FISCAL PERUANO .....</b>	<b>60</b>
INTRODUCCIÓN.....	60
NORMATIVA .....	60
NATURALEZA JURÍDICA .....	60
GRADO DE INDEPENDENCIA .....	61
ATRIBUCIONES.....	61
COMPOSICIÓN Y ESTRUCTURA.....	62
DESIGNACIÓN DE VOCALES.....	64
RATIFICACIÓN DE LOS MIEMBROS DEL TRIBUNAL FISCAL .....	64
DEBER DE ABSTENCION DE LOS VOCALES DEL TFP .....	64
FUNCIONAMIENTO DE LAS SALAS.....	64
PLAZOS.....	65
INTERPRETACIÓN DE NORMAS Y APRECIACIÓN DE HECHOS POR PARTE DEL TFP .....	65
EFFECTO DE SUS DECISIONES .....	66
RECURSOS ANTE SUS RESOLUCIONES – DEMANDA CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA.....	67
ALGUNOS DE LOS PRINCIPALES CRITERIOS UTILIZADOS POR EL TFP AL RESOLVER EN ULTIMA INSTANCIA ADMINISTRATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA.....	68
CONCLUSIONES .....	69

<b>B.II) PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS</b> .....	69
<b>B.II.1) PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA Y APLICACION DE MEDIDAS CAUTELARES</b> .....	69
<b>B.II.2) PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO</b> .....	71
GENERALIDADES .....	72
RECLAMACIÓN .....	73
APELACIÓN .....	76
QUEJA.....	79
<b>B.II.3) PROCEDIMIENTO NO CONTENCIOSO</b> .....	79
<b>C) ESPAÑA</b> .....	81
<b>C.I) TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, REGIONAL Y LOCAL</b> .....	81
INTRODUCCIÓN.....	81
NORMATIVA .....	81
NATURALEZA JURÍDICA .....	81
GRADO DE INDEPENDENCIA .....	82
COMPOSICIÓN Y ESTRUCTURA.....	84
PLAZOS.....	85
EFECTOS DE SUS DECISIONES .....	86
RECURSOS ANTE SUS DECISIONES .....	86
<b>C.II) REVISIÓN EN VÍA ADMINISTRATIVA</b> .....	87
<b>C.II.1) PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE REVISIÓN</b> .....	87
<b>C.II.2) RECURSO DE REPOSICIÓN</b> .....	87
<b>C.II.3) RECLAMACIONES ECONOMICO ADMINISTRATIVAS</b> .....	88
<b>C.II.3.1) PROCEDIMIENTO ECONOMICO ADMINISTRATIVO GENERAL</b> .....	89
ACUMULACIÓN .....	89
PRESENTACIÓN DE LA RECLAMACIÓN.....	89
TRAMITACIONES .....	90
SUSPENSIÓN DEL ACTO IMPUGNADO .....	90
TERMINACIÓN Y RESOLUCIÓN .....	91
<b>C.II.3.2) PROCEDIMIENTO ECONOMICO ADMINISTRATIVO ABREVIADO</b> .....	91
<b>C.II.3.3) RECURSO DE ANULACIÓN</b> .....	92
<b>C.II.3.4) RECURSO DE ALZADA ORDINARIO</b> .....	92
<b>C.II.3.5) RECURSO DE ALZADA EXTRAORDINARIO PARA UNIFICACIÓN DE CRITERIOS</b> .....	93
<b>C.II.3.6) RECURSO EXTRAORDINARIO PARA UNIFICACIÓN DE DOCTRINA</b> .....	93
<b>C.II.3.7) RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN</b> .....	93
<b>C.III) RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO</b> .....	94
<b>D) VENEZUELA</b> .....	96
<b>D.I) CORTE DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO</b> .....	96
INTRODUCCIÓN.....	96
NORMATIVA .....	96

NATURALEZA JURÍDICA .....	96
GRADO DE INDEPENDENCIA .....	96
ATRIBUCIONES.....	97
COMPOSICIÓN Y ESTRUCTURA.....	97
REQUISITOS Y PROCEDIMIENTO DE DESIGNACIÓN DE LOS MAGISTRADOS.....	98
PLAZOS.....	99
EFFECTO DE SUS DECISIONES .....	99
RECURSOS ANTE SUS RESOLUCIONES – APELACIÓN ANTE EL TSJ.....	99
CONCLUSIONES.....	100
<b>D.II) PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS .....</b>	<b>101</b>
<b>D.II.1) PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS ADMINISTRATIVOS.....</b>	<b>101</b>
<b>D.II.1.1) REVISIÓN DE OFICIO.....</b>	<b>101</b>
<b>D.II.1.2) RECURSO JERÁRQUICO .....</b>	<b>101</b>
<b>D.II.1.3) RECURSO DE REVISIÓN .....</b>	<b>103</b>
<b>D.II.2) PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS JUDICIALES.....</b>	<b>103</b>
<b>D.III.2.1) RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO .....</b>	<b>103</b>
INTERPOSICIÓN Y ADMISIÓN DEL RECURSO .....	103
SUSPENSIÓN DE LOS EFECTOS DEL ACTO IMPUGNADO.....	105
LAPSO PROBATORIO.....	106
INFORMES DE LAS PARTES Y AUTO PARA MEJOR PROVEER .....	106
SENTENCIA .....	106
EJECUCIÓN DE LA SENTENCIA.....	107
<b>D.III.2.2) AMPARO TRIBUTARIO .....</b>	<b>108</b>
<b>D.III.2.3) TRANSACCIÓN JUDICIAL .....</b>	<b>108</b>
<b>D.III.2.4) ARBITRAJE TRIBUTARIO.....</b>	<b>109</b>
<b>D.III) RECURSO DE NULIDAD .....</b>	<b>110</b>
<b>IX) ANÁLISIS COMPARATIVO .....</b>	<b>112</b>
<b>A ) ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS DISTINTOS TT.....</b>	<b>112</b>
<b>B ) ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS DISTINTOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.....</b>	<b>118</b>
<b>X) CREACIÓN DEL TRIBUNAL TRIBUTARIO URUGUAYO.....</b>	<b>120</b>
<b>A ) VIAVILIDAD DE LA CREACIÓN DE UN TRIBUNAL TRIBUTARIO URUGUAYO .....</b>	<b>120</b>
<b>B ) DISTINTAS OPCIONES EN LA CREACIÓN DE UN TRIBUNAL TRIBUTARIO .....</b>	<b>122</b>
<b>URUGUAYO .....</b>	<b>122</b>
CREACIÓN DEL TTU EN EL ÁMBITO ADMINISTRATIVO .....	122
CREACIÓN DEL TTU EN EL ÁMBITO JUDICIAL.....	122
CREACIÓN DEL TTU EN FUERA DE LOS PODERES DEL ESTADO .....	123
CONCLUSIÓN.....	123
<b>C ) CRITERIOS A TENER EN CUENTA EN LA CREACIÓN DEL TRIBUNAL .....</b>	<b>124</b>
<b>TRIBUTARIO URUGUAYO .....</b>	<b>124</b>
<b>XI) BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>126</b>

## II) SIGLAS

Art. = Artículo  
TT = Tribunal Tributario  
TTU = Tribunal Tributario Uruguayo

### **Uruguay:**

#### Legislación:

CTU = Código Tributario Uruguayo  
CGP = Código General del Proceso  
CPC = Código de Procedimiento Civil

#### Órganos:

TT = Tribunal Tributario (Uruguayo)  
SCJ = Suprema Corte de Justicia  
TCA = Tribunal de lo Contencioso Administrativo  
MEF = Ministerio de Economía y Finanzas  
DGI = Dirección General Impositiva  
DGA = Dirección General de Aduanas  
BPS = Banco de Previsión Social

### **Argentina:**

#### Legislación:

CTA = Código Tributario Argentino  
CAA = Código Aduanero Argentino  
RPTFN = Reglamento de Procedimiento del TFN

#### Órganos:

TFN Tribunal Fiscal de la Nación  
AFIN = Administración Federal de Ingresos Públicos  
DGI = Dirección General Impositiva  
DGA = Dirección General de Aduanas  
CSJN = Corte Suprema de Justicia de la Nación

### **Perú:**

#### Legislación:

CTP = Código Tributario Peruano

#### Órganos:

TFP = Tribunal Fiscal Peruano  
SUNAT = Superintendencia Nacional de Administración Tributaria

**España:****Legislación:**

LGT = Ley General Tributaria

RG = Reglamento General de desarrollo de la LGT en materia de Revisión en Vía Administrativa.

LRJCA = Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa.

**Órganos:**

TEA = Tribunal Económico Administrativo

TEAC = Tribunal Económico Administrativo Central

TEAR = Tribunal Económico Administrativo Regional

TEAL = Tribunal Económico Administrativo Local

**Venezuela:****Legislación:**

COT = Código Orgánico Tributario

LOJCA = Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa

**Órganos:**

TCC = Tribunal de lo Contencioso Tributario

TSCT = Tribunal Supremo de lo Contencioso Tributario

TSJ = Tribunal Supremo de Justicia

### **III) PRÓLOGO**

Este trabajo va dirigido a cualquier persona que le interese el tema, no siendo necesario que tenga conocimientos previos en la materia, porque en el marco conceptual se definen los conceptos que considero pertinentes para poder entender el trabajo.

Creo que el tema tratado es realmente interesante e importante, y creo que las conclusiones a las que se llegan son para tener en cuenta.

Se lo dedico a mi familia y amigos que han estado a mi lado en algún momento de mi vida, apoyándome y dándole sentido a la vida. En especial a mi núcleo principal formado por mis padres, hermano, abuelos, tíos, primas, y por último, pero no por ello menos importante, a mi novia.

#### **IV) RESUMEN EJECUTIVO**

El principal fin de este trabajo es el de evaluar si es viable la creación de un Tribunal Tributario en Uruguay. Para ello se desarrollan distintas legislaciones de Iberoamérica, enfocando la atención en el procedimiento que han implementado para resolver las controversias en materia tributaria suscitadas entre la Administración Tributaria y los sujetos pasivos de obligaciones tributarias.

A su vez se estudian los Tribunales Tributarios creados en estas legislaciones, identificando y analizando comparativamente temas como la naturaleza de la norma que le dio origen, su normativa, su naturaleza jurídica, el grado de independencia que tiene respecto al Poder Ejecutivo y a la Administración Tributaria, sus cometidos, su composición y estructura, los requisitos y funciones de sus integrantes, los plazos que maneja, el efecto de sus decisiones, y los recursos ante sus sentencias.

También se describe en que etapa del procedimiento interviene el Tribunal Tributario, identificando sus deberes y responsabilidades.

Finalmente, luego de llegar a la conclusión de que no es sólo viable sino que necesaria la creación de un Tribunal Tributario en Uruguay, se establecen los distintos ámbitos donde puede crearse, eligiendo una opción y detallando requisitos que debe tener.

## V) INTRODUCCIÓN

Dada la situación actual en nuestro país, en la cual se discuten y critican los procedimientos y las resoluciones que adoptan los jueces en relación a las controversias que surgen sobre temas tributarios entre contribuyentes y la Administración Tributaria considero oportuno plantear el tema de la creación de un Tribunal Tributario cuyo objetivo principal sea el de dirimir esas controversias. Este Tribunal podría denominarse de distintas maneras, como ocurre en diversos países: Tribunal Especial Tributario, Tribunal Fiscal, Tribunal Administrativo-Contable, etc.

Uruguay está sufriendo desde hace unos años un proceso de mejoramiento de la Administración Tributaria, apoyado fuertemente por una reestructura de los sistemas informáticos, la creación de un nuevo sistema tributario y una nueva visión del modelo actual de gestión, lo que implica una dedicación total de sus funcionarios, capacitándolos y otorgándoles una remuneración acorde.

Una de las consecuencias más fuertes del mejoramiento de una Administración Tributaria es el aumento del número de litigios provocados por el mayor número y profundidad de las actuaciones de fiscalización y el mayor dinamismo en el cobro de la deuda determinada. Si la justicia tarda en demasía en resolver los litigios que se producen, en términos económicos es como si no existiera justicia tributaria, porque crea incertidumbre tanto para la Administración como para el contribuyente, más allá de que los fallos finalmente resulten justos.

En nuestro país es normal que los litigios duren unos cuantos años debido, entre otros motivos, a que los plazos de resolución establecidos en la normativa son largos; a la falta de jueces especializados en temas tributarios, lo que implica que deban asesorarse y estudiar para resolver un caso concreto; y a la burocracia existente en la Administración Pública.

Cómo consecuencia de la necesidad de que un organismo independiente, integrado por profesionales idóneos en materia tributaria, resuelva los conflictos entre los contribuyentes y la Administración Tributaria en tiempo y forma, es que me propongo desarrollar el tema de la de la creación de un Tribunal Tributario.

Las resoluciones que establezca dicho Tribunal podrán tener distintos tipos de jerarquía, dependiendo de donde se sitúe al mismo en el organigrama del Estado uruguayo. En el desarrollo del trabajo se estudiarán los posibles casos, analizando si son viables o no y tratando de elegir la mejor opción. Como adelanto describo dos posibles situaciones.

La primera sería que este Tribunal actúe como una última instancia administrativa pero independiente. Por lo tanto la resolución que tome no elimina totalmente la incertidumbre pues tanto la Administración como el contribuyente podrían apelar la decisión del Tribunal en la Justicia Ordinaria. No obstante, la reduce en función de que el fallo crea una fuerte presunción de definición del asunto y permite a la Administración, en caso de ser la parte "ganadora", ejercer la acción ejecutiva y, en caso contrario, al contribuyente el detenerla.

La segunda opción sería concederle a la sentencia que dicte el Tribunal Tributario, que en este caso también será independiente, autoridad de cosa juzgada. Por lo tanto la resolución que dicte se tomará como definitiva, volviéndose inmutable. En este caso el Tribunal sustituiría a los organismos que en la actualidad operan para subsanar estos problemas, es decir al Tribunal Contencioso Administrativo (TCA) en el caso de acciones de nulidad contra la aplicación de una norma tributaria y podría hasta sustituir a la Suprema Corte de Justicia (SCJ) en el caso de

acciones de inconstitucionalidad contra la creación de una ley tributaria que contradiga la Constitución.

Realizado un primer estudio global de otras legislaciones, he encontrado quienes aplican uno y otro criterio. El análisis de la situación de cada país en particular y la aplicación al caso concreto del nuestro, estimo me dé una guía cierta de qué criterio aplicar.

Volviendo a los motivos que me hicieron elegir este tema debo destacar dos conflictos tributarios que se están resolviendo en esos días a nivel judicial. El primero de ellos es la discusión de si el Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas (IRPF) creado por la reforma tributaria del 2007, es inconstitucional o no en relación a las retribuciones que perciben los jubilados. Siendo la Suprema Corte de Justicia quien debe resolver si la aplicación de dicho impuesto contradice la Constitución uruguaya o no.

Si bien este es un tema tributario, lo que se está analizando es si la ley creada con la reforma tributaria es inconstitucional o no, por lo que se planteó la acción directamente a la SCJ. Lo que me cuestiono es si un Tribunal Tributario puede como tal, actuar en primera instancia dando su opinión del tema, para luego recurrir ante la SCJ si es que con su sentencia no se resuelve el problema, o bien sustituir a la SCJ resolviendo el Tribunal el caso concreto, por tratarse de un tema tributario.

Otro tema actual que no se ha podido resolver por vía administrativa, y que por lo tanto a pasado al vía judicial, es el del litigio entre un contratista renombrado del Uruguay y la DGI. En realidad lo que ocurrió en este caso fue que el contratista presentó una demanda contra la DGI ante la Justicia Civil. La jueza asumió competencia en la demanda que promueve una acción declarativa de certeza para que se defina el derecho aplicable en materia fiscal por la actividad empresarial de dicho empresario. El Director de la DGI expresó su sorpresa ante la demanda porque considera que este es "un tema que debe resolverse por los canales de la administración tributaria y no de la Justicia Civil". Sin duda alguna que si existiera un Tribunal Tributario uruguayo sería ante él a quien deberían plantearse las demandas y quien debería resolver.

## **VI) MARCO CONCEPTUAL**

Con el objetivo de que cualquier persona pueda entender los temas tratados en este trabajo monográfico es que realice este apartado, en el cual destaco y desarrollo los conceptos que considero pertinentes.

### **A ) DERECHO PUBLICO**

En primera instancia es necesario mencionar algunos conceptos básicos de Derecho Público, haciendo énfasis en la doctrina uruguaya.

Se puede clasificar al Derecho como Derecho Privado y Derecho Público, entendiéndose a este último como aquel conjunto de normas jurídicas destinadas a la regulación de la actividad estatal.

El ámbito de aplicación del Derecho Público abarca al Estado en sentido amplio y a personas públicas no estatales.

### **CLASIFICACIÓN DEL DERECHO PÚBLICO**

Se lo puede dividir en varias clasificaciones basado en su relación con otras ciencias. La subdivisión más común es en Derecho Constitucional, Administrativo, Procesal, Penal, Internacional y Tributario.

El Derecho Constitucional es aquel que surge de la Constitución de la República. Compone el conjunto de normas relativas a la estructura fundamental del estado, a las funciones de sus órganos y a la relación de estos con los particulares y entre si.

El Derecho Administrativo estudia la regulación jurídica de la actividad de la Administración, entendiéndose por tal a la Administración Pública, esto es a una persona jurídica estatal actuando en función administrativa. Reglamenta la organización y el funcionamiento de la administración pública y las relaciones del Estado con ésta.

El Derecho Procesal regula la función jurisdiccional, estudia los jueces, los juicios, los procedimientos que existen para resolver los conflictos entre particulares.

El Derecho Penal se refiere a relaciones entre el Estado y los particulares, ya que la pretensión punitiva incumbe al Estado y el delincuente no afecta sólo los intereses de la víctima sino a todos los demás. Está constituido por el conjunto de normas de carácter represivo que instruye y ordena el derecho de castigar contra quienes están al margen de la sociedad, determinan los delitos y las penas que el Estado impone a los delincuentes, y las medidas de seguridad que el mismo establece para la prevención del crimen.

El Derecho Internacional es la rama del derecho público externo que reglamenta los derechos y deberes en las relaciones entre los sujetos internacionales ya sean estados u organizaciones. También determina las leyes aplicables a los actos jurídicos que realizan los gobernados de un estado con los gobernados de otro estado.

El Derecho Tributario es el conjunto de normas y principios jurídicos referentes a los tributos que el Estado obtiene por medio de la coerción que nace de su poder de imperio, con el objeto de

recaudar los ingresos necesarios para la atención de los servicios públicos. También se lo puede definir como el conjunto de normas que regulan los derechos y obligaciones entre el Estado en sentido amplio en su calidad de acreedor de los tributos y las personas a quienes la ley responsabiliza de su pago.

## **EL ESTADO URUGUAYO**

Al Estado se lo puede dividir en Estado en sentido estricto y en sentido amplio. El primero está integrado por el Poder Ejecutivo, el Poder Legislativo, el Poder Judicial, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA), el Tribunal de Cuentas y la Corte Electoral, y se lo denomina como Administración Central cuando actúa en función administrativa.

El Estado en sentido amplio se compone además por los Gobiernos Departamentales, los Servicios Descentralizados, los Entes Autónomos y, en general, por todo órgano del Estado.

## **B ) DERECHO TRIBUTARIO**

Identificados los diferentes derechos que sirven como base para este trabajo corresponde ahondar en el Derecho Tributario, pilar fundamental de mismo.

El Derecho Tributario integra un cuerpo de disposiciones más amplio llamado Derecho Financiero, entendiéndose por tal al conjunto de normas que regulan la actividad del Estado, o sea la actividad dirigida a obtener recursos para cumplir con los fines que el Estado se fija y también a administrar esos recursos.

Su principal fuente normativa es el Código Tributario Uruguayo (CTU). En su primer artículo determina que “las disposiciones de este Código son aplicables a todos los tributos, con excepción de los aduaneros y los departamentales. También se aplicarán, salvo disposición expresa en contrario, a las prestaciones legales de carácter pecuniario establecidos a favor de personas de Derecho Público no estatales”.

Continúa aclarando que “son tributos aduaneros aquellos cuyo hecho generador es una operación de importaciones, exportación o tránsito ante las aduanas nacionales”. Y que “son tributos departamentales aquellos cuyo sujeto activo es una administración departamental, cualquiera fuere el órgano competente para su creación, modificación o derogación. No obstante lo dispuesto en el primer párrafo, se aplicarán a estos tributos las normas de competencia legal en materia punitiva y jurisdiccional”.

## **CLASIFICACIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO**

Se divide al Derecho Tributario en Material, Formal, Procesal, Penal e Internacional.

El primero es definido como aquel conjunto de normas relativas a la existencia de la relación jurídica que tiene como contenido la obligación tributaria. Es la parte del Derecho Tributario que estudia los distintos tipos de tributos. Tiene principios e institutos propios que le lo diferencian de otras ramas jurídicas, proporcionándole autonomía.

El Derecho Tributario Formal es el conjunto de normas que regulan la relación entre el particular y la Administración en los procedimientos de determinación, recaudación y fiscalización de los tributos. Se trata de la aplicación de las normas materiales al caso concreto en los diversos

aspectos de determinación de la obligación tributaria, percepción del tributo, control y decisiones de recursos administrativos.

Este sector, a diferencia del anterior, no es autónomo, porque el Art. 43 del CTU expresa que, “salvo disposición en contrario, se aplicarán las normas que rijan para los procedimientos administrativos o, en su defecto, para el proceso contencioso administrativo”.

Al Derecho Tributario Procesal se lo define como al conjunto de normas que regulan la aplicación de la norma tributaria en sede judicial. Surge en casos de conflictos entre la Administración y el contribuyente o el responsable, que se desarrollan en la sede de los órganos jurisdiccionales.

El Derecho Tributario penal comprende todo el sistema de infracción de la norma tributaria y las sanciones correspondientes.

Por último el Derecho Tributario Internacional comprende el conjunto de normas, nacionales e internacionales, que regulan los conflictos que se plantean para la determinación de la potestad tributaria.

## **INTERPRETACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA**

Toda norma jurídica, por clara e inequívoca que sea, necesita ser previamente entendida, esto es, interpretada, teniendo en cuenta también que la interpretación no sólo es necesaria en el momento de la aplicación del Derecho, sino también en el de su creación. El derecho es constante creación y las normas no pueden cubrir satisfactoriamente todos los supuestos que se presentan en la realidad.

Al interpretar una norma prima el principio de la realidad ante la forma. El intérprete debe atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, sin ningún tipo de preconcepción a favor del Estado ni del contribuyente.

Dado que las normas tributarias son tan generales como las de cualquier otra rama del derecho, es aplicable para su interpretación cualquiera de los métodos admitidos en Derecho. El Art. 4 del CTU reafirma lo antedicho al mencionar que “en la interpretación de las normas tributarias podrán utilizarse todos los métodos reconocidos por la ciencia jurídica y llegarse a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en aquéllas, a los efectos de determinar su verdadero significado”.

En primer lugar, la labor de interpretación implica analizar la norma o los hechos, los criterios que le subyacen, y evaluar su aplicación en el supuesto determinado. Sin embargo, no significa nunca aplicar la norma utilizándola en un sentido diferente al que tiene, es decir, disfrazar la inaplicación de una norma argumentando que se está haciendo labor interpretativa. Es así que el quinto artículo del CTU establece que “la integración analógica es procedimiento admisible para colmar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, infracciones ni exoneraciones”.

En definitiva interpretar una norma consiste en establecer el alcance y sentido de la norma. Es crear, pero dentro de los límites que nos permite aquello que fue creado anteriormente y que está siendo objeto de interpretación. Interpretando no se puede variar la naturaleza de aquello que se somete al ejercicio interpretativo.

## PRINCIPIOS TRIBUTARIOS FUNDAMENTALES

Al igual que las demás ramas jurídicas, el Derecho Tributario se encuentra sometido a principios y preceptos constitucionales, a partir de los cuales extrae y desarrolla principios fundamentales, de muy especial aplicación en materia tributaria, como son los principios de legalidad, de igualdad y de tutela jurisdiccional.

- **LEGALIDAD**

El CTU en su segundo artículo establece el principio de legalidad. Detalla que “únicamente la ley puede crear tributos, modificarlos y suprimirlos; establecer las bases de cálculo y las alícuotas aplicables; establecer exoneraciones totales o parciales; tipificar infracciones y establecer las respectivas sanciones; crear privilegios, preferencias y garantías; establecer los procedimientos jurisdiccionales y los administrativos en cuanto estos signifiquen una limitación o reglamentación de derechos y garantías individuales. En los casos de los numerales 2º, 3º y 4º la ley podrá establecer también las condiciones y límites dentro de los cuales el Poder Ejecutivo deberá precisar o determinar las bases de cálculo, alícuotas, exoneraciones y sanciones aplicables”.

Por lo tanto no hay tributo sin ley que lo establezca. Concepto que se fundamenta en el hecho de que la creación de un tributo viola el principio de propiedad que manifiesta el Art. 7 de la Constitución: “los habitantes de la República tienen derecho a ser protegidos en el goce de su vida, honor, libertad, seguridad, trabajo y propiedad. Nadie puede ser privado de estos derechos sino conforme a las leyes que se establecieron por razones de interés personal”.

Otro requisito que debe cumplir toda ley es el de respetar el principio de juridicidad, es decir que esté en concordancia con las normas y principios constitucionales consagrados implícita o explícitamente en la misma.

La Constitución en su décimo artículo consagra a nivel general el principio de legalidad al mencionar que “ningún habitante de la República será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe”.

- **IGUALDAD**

Este principio se puede enfocar desde cuatro perspectivas que se desarrollan a continuación.

En primer lugar tenemos lo que se conoce como “igualdad en la ley”. Significa que todos los individuos son iguales, por lo que la ley tributaria no debe establecer discriminaciones beneficiando o perjudicando a determinados individuos. Nuestro texto constitucional consagra el principio en forma general. Su Art. 8 prescribe que “todas las personas son iguales ante la ley no reconociéndose otra distinción entre ellas sino la de los talentos o virtudes”

El segundo enfoque es el denominado “igualdad ante la ley”. Es un principio dirigido no ya al legislador sino a la administración y al juez. Su fundamento radica en que la norma debe ser aplicada con criterio de estricta igualdad a todos los afectados por ella. La ley tributaria debe asegurar igual tratamiento a todos los contribuyentes.

A diferencia del caso de la igualdad en la ley, en el cual el principio debe ser cumplido por el legislador, y en caso de ser violado se abre la vía de la acción de inconstitucionalidad, en el

caso de la igualdad ante la ley el contribuyente es quien debe ejecutar la ley mediante su aplicación al caso concreto, y su violación da lugar a la acción de ilegalidad.

Una tercera perspectiva es la llamada "igualdad por o a través de la ley". Se trata de lograr que la imposición sea utilizada como instrumento igualitario, de redistribución de la riqueza, correctivo de las desigualdades económicas imperativas.

La ley misma debe dar un tratamiento igualitario respetando las desigualdades de las personas. Su fin es lograr la justicia social por vía de la redistribución de la riqueza y el empleo de la imposición con fines de intervención económica. Significa utilizar la ley como instrumento de igualdad redistribuyendo la riqueza, y así corregir desigualdades económicas.

El último enfoque es el de la "igualdad de las partes en la relación jurídica tributaria". Implica la concesión de la obligación tributaria como una relación jurídica de débito y crédito, y no como una relación de poder, y puede enunciarse estableciendo que ambas partes están igualmente sometidas a la ley y a la jurisdicción.

- **TUTELA JURISDICCIONAL**

Este principio debe interpretarse en el sentido de que las controversias que se plantean entre las partes de la relación jurídica tributaria deben ser resueltas por un órgano ajeno a ellas, con independencia de las mismas, no siendo necesario que éste integre el Poder Judicial, pero sí que esté fuera del ámbito del Poder Ejecutivo.

El fundamento de este principio radica en la necesidad de protección de los derechos individuales frente a la creciente actividad del Estado en materia legislativa y administrativa, sometiendo dicha actividad al control de los órganos jurisdiccionales a efectos de la corrección de los actos inconstitucionales o ilegales.

La división e independencia de las tres funciones básicas que realiza el Estado presenta en el Derecho Tributario mayor importancia, debido a la triple condición que asume el Estado: crea la obligación tributaria a su favor mediante la ley, efectiviza la misma mediante la actividad administrativa y resuelve las controversias mediante sus órganos jurisdiccionales.

No obstante, la protección jurisdiccional debe alcanzar a ambas partes, tanto al contribuyente como al fisco.

## **OTROS PRINCIPIOS IMPORTANTES**

Los principios generales del Derecho son conceptos o proposiciones de naturaleza axiológica o técnica, que informan la estructura, la forma de operar y el contenido mismo de las normas del propio Derecho. Pueden ser recogidos en la legislación, pero el que no estén no es impedimento para su existencia y funcionamiento.

Los principios generales son de alguna manera el substrato de todo el Derecho, son aquellos preceptos a que responde la naturaleza de todo sistema. Es por ello que su uso es imperativo para todo operador del Derecho, sin importar que se encuentren plasmados en normas positivas ni que se esté frente a una laguna del Derecho.

No sólo deben ser usados en ausencia de normas, es decir, en la labor de integración jurídica, o en base a un mandato legal imperativo, sino que deben ser utilizados también ahí donde no existe laguna alguna, a fin de informar el contenido de las normas y a naturaleza de las instituciones.

Ejemplos de principios generales son los que se desarrollan a continuación.

La separación de poderes es una ordenación y distribución de las funciones del Estado, en la cual la titularidad de cada una de ellas es confiada a un órgano u organismo público distinto. Junto a la consagración constitucional de los derechos fundamentales, es uno de los principios que caracterizan el Estado de Derecho moderno. El principio de separación de poderes establece que quien legisla, ejecuta y juzga han de ser personas diferentes

Los interesados en el procedimiento administrativo gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido proceso de conformidad con lo establecido por la Constitución de la República, las leyes y las normas de Derecho Internacional aprobadas por la República.

El principio del debido proceso comprende el derecho a ser oído que tiene el contribuyente, el derecho a realizar pruebas y el derecho a impugnar el acto que en él recaiga.

Al procedimiento administrativo lo rige el principio formalista. Esto implica que se siga un procedimiento previamente estipulado y que se cumplan diversas formalidades con el fin de que exista certeza para el contribuyente.

El Art. 47 del CTU define el principio de secreto de las actuaciones. “La Administración Tributaria y los funcionarios que de ella dependen, están obligados a guardar secreto de las informaciones que resulten de sus actuaciones administrativas o judiciales. Dichas informaciones sólo podrán ser proporcionadas a la Administración Tributaria y a los Tribunales de Justicia en materia penal, de menores, o aduanera cuando esos órganos entendieran que fuera imprescindible para el cumplimiento de sus funciones y lo solicitaren por resolución fundada. La violación de esta norma apareja responsabilidad y será causa de destitución para el funcionario infidente”.

### **C ) ORDENAMIENTO JURÍDICO URUGUAYO**

Para entender los distintos recursos que se tratan en esta monografía es necesario tener al menos una mínima noción del ordenamiento jurídico uruguayo, por lo que a continuación desarrollo brevemente el tema.

En el Derecho uruguayo existen normas a las cuales se les denomina actos jurídicos, y se clasifican en constitucionales, legislativos y administrativos. Estos tienen distinta fuerza, entendiéndose por tal la posibilidad que tiene un acto jurídico de derogar y de modificar, lo que dispone otro acto de la misma o de otra naturaleza.

La norma jurídica fundamental del mencionado ordenamiento es la Constitución de la República, por lo que los actos con mayor fuerza jurídica son los constitucionales.

Le siguen los actos legislativos, que comprenden las leyes y los decretos de los Gobiernos Departamentales. Por lo tanto una ley o un decreto departamental no pueden derogar una disposición constitucional, y en cambio una disposición constitucional si puede dejar sin efecto una ley o un decreto departamental.

Pero eso no es suficiente para definir un acto legislativo, porque además de esa fuerza tiene un valor peculiar, lo que significa que está sometido a un régimen especial en cuanto a como puede dejarse de aplicar.

El “valor de ley” que tiene todo acto legislativo consiste en que los órganos de ejecución, es decir el Poder Ejecutivo respecto a las leyes y el Intendente respectivo respecto de los decretos departamentales, y los jueces, sólo pueden dejar de aplicarlo previa declaración de inconstitucionalidad por la Suprema Corte de Justicia (SCJ) referido al caso concreto de que se trate.

En el tercer escalón están los actos administrativos que tienen menor fuerza que los actos legislativos y que no tienen el valor de ley. Por lo tanto no se necesita que sean declarados inconstitucionales por la SCJ para dejar de ser aplicados. Cualquier juez, al sentenciar un proceso sobre un caso concreto, debe prescindir de los actos administrativos ilegítimos.

Existen además procedimientos especiales, que se tratarán más adelante, destinados a dejar sin efecto estos actos.

Los actos administrativos se componen de reglamentos y resoluciones. Difieren en que los primeros contienen reglas de derecho con valor y fuerza de acto administrativo, mientras que los segundos son actos jurídicos concretos.

Expresado en otras palabras un reglamento, si se atiende únicamente al contenido, no puede distinguírsele de una ley o de un artículo de la Constitución. Sólo se diferencia de estos por la fuerza y valor que posee. Por otro lado una resolución no tiene como contenido una regla de derecho sino una disposición concreta.

Entre los reglamentos y las resoluciones, a pesar de que son ambos actos administrativos, hay una diferencia en cuanto a su fuerza. En una resolución particular no se puede violar lo que dice un reglamento, aún cuando emanen los dos del mismo órgano. A su vez puede haber reglamentos con distinta fuerza.

Un último concepto a tener en cuenta en este apartado es el de acto jurisdiccional. Estos actos no ocupan un lugar determinado en la escala antedicha. Son actos que dictan los jueces con el fin de resolver un conflicto. De esta manera no se puede volver a recurrir la sentencia porque la sentencia del juez tiene autoridad de cosa juzgada.

En el momento que un juez dicta una sentencia, tratando de resolver un conflicto, puede ocurrir que esa sentencia sea apelada, pero siempre llega un momento en que la sentencia ya no puede impugnarse más, en ese momento, la sentencia se convierte en un acto jurisdiccional.

El juez, al resolver, tiene la obligación de aplicar todo el orden jurídico, respetando los actos constitucionales, legislativos y administrativos que resultan aplicables. Pero después de que dicta la sentencia, si se equivocó y en vez de ajustarse a todo aquello lo violó, no hay otra opción que cumplir la resolución del acto jurisdiccional.

## D ) ÓRGANOS RECAUDADORES DE IMPUESTOS

Otro aspecto a tener presente son los órganos recaudadores de tributos que existen en Uruguay.

La recaudación de tributos en Uruguay se realiza en la actualidad por tres organismos públicos: la Dirección General Impositiva (DGI), la Dirección Nacional de Aduanas (DNA) y el Banco de Previsión Social (BPS) y por los Gobiernos Departamentales. Un pequeño porcentaje de la recaudación total es responsabilidad de otras agencias, como la Dirección General de Casinos, la Dirección Nacional de Loterías y Quinielas, el Fondo de Inversión del Ministerio de Transporte y Obras Públicas.

La **DGI** es una unidad ejecutora dependiente del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF). Tiene por misión asegurar la recaudación de los recursos del Estado mediante la eficaz aplicación de las normas relativas a los tributos internos de su competencia, promoviendo al cumplimiento voluntario de los contribuyentes, en un marco de respeto a sus derechos, actuando con integridad, eficiencia y profesionalismo. En el marco de su misión, los objetivos estratégicos apuntan a facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, combatir el fraude y el incumplimiento fiscal, fortalecer el compromiso funcional, institucional y social con la misión asignada y promover la efectiva aplicación de las normas tributarias a efectos de lograr el desempeño eficaz, eficiente y transparente en la gestión de la organización.

Los cometidos sustanciales de este organismo son:

- dirigir, plantear, coordinar, supervisar, controlar, evaluar y ejecutar en todos sus aspectos, las actividades relacionadas con el cumplimiento de las normas que establezcan y regulen los impuestos que son de su competencia;
- programar y realizar los actos necesarios para que el régimen tributario se cumpla en forma correcta, oportuna y eficaz e imponer las sanciones que correspondan;
- prevenir, investigar y reprimir la defraudación fiscal;
- liquidar y recaudar los impuestos y demás gravámenes que estén a su cargo, facilitando a los contribuyentes y responsables el cumplimiento de sus obligaciones tributarias;
- promover las modificaciones necesarias para el perfeccionamiento de la legislación, participando en los proyectos de ley, decretos o acuerdos internacionales que contemplan aspectos tributarios.

La **DNA** también es una unidad ejecutora dependiente del MEF. Entre sus cometidos exclusivos enunciados en el primer artículo del Código Aduanero debe “verificar y controlar las distintas operaciones aduaneras de embarque, desembarque y despacho de mercaderías, emitir criterios obligatorios de clasificación para la aplicación de la nomenclatura arancelaria *recaudando los tributos correspondientes*, y relevar, sin perjuicio de otras competencias, los respectivos datos para el logro de las estadísticas del comercio exterior”

El **BPS** es un Ente Autónomo creado por el Art. 195 de la Constitución. Es responsable de las prestaciones de seguridad social, y de la recaudación de las contribuciones respectivas, lo que incluye la responsabilidad de la administración de la historia laboral de los trabajadores activos. Esta es usada para el cálculo de los beneficios, tanto del sistema básico de reparto administrado por el BPS, como el sistema complementario gestionado por las administradoras privadas de fondos de pensión (AFAP).

Con la entrada en vigencia de la reforma tributaria también recauda el Impuesto a las Retribuciones Personales en determinados casos.

La Misión del BPS, como instituto de seguridad social, es brindar servicios para asegurar la cobertura de las contingencias sociales a la comunidad en su conjunto y la recaudación de los recursos, en forma eficaz, eficiente y equitativa, promoviendo políticas e iniciativas en materia de seguridad social, aplicando los principios rectores de la misma en el marco de las competencias que le asigna la Constitución y las leyes.

A diferencia de la DGI y la DNA que se insertan en la Administración Central, el BPS tiene un estatuto propio de autonomía financiera y presupuestaria. Mientras la DGI y la DNA son unidades ejecutoras del Ministerio de Economía y Finanzas y por ende dependen de él, el BPS es uno de los Entes Autónomos del Estado uruguayo.

### E ) PROCEDIMIENTO DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS

Otro importante tema a desarrollar, para poder comprender los cambios que introduce este trabajo, es el procedimiento actual de resolución de conflictos entre la Administración y el contribuyente. El objetivo de esta primera instancia es definir en términos generales y teóricos la cadena de hechos que conlleva a que existan conflictos entre ambos sujetos. Luego, en la octava parte de este trabajo, se desarrollarán las formas existentes de dirimirlos.

En esta instancia también se definen conceptos tributarios para una mejor comprensión de la normativa tratada.

### DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

El Art. 61 del CTU establece que “ocurridos los hechos previstos en la ley como generadores de una obligación tributaria, los sujetos pasivos deberán cumplir dicha obligación por sí cuando no corresponda la intervención del organismo recaudador. Si ésta correspondiera, deberán denunciar los hechos y proporcionar la información necesaria para la determinación del tributo”.

Para entender el párrafo anterior es necesario definir los términos de “hecho generador”, “obligación tributaria”, “sujeto pasivo” y “determinación”.

- El **hecho generador** de la relación jurídica tributaria, es decir, de la obligación tributaria, es definido por el Art. 24 del CTU como “el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo y cuyo acaecimiento origina la existencia de la obligación. Se considera ocurrido y existentes sus resultados en las situaciones de hecho desde el momento en que hayan sucedido las circunstancias materiales necesarias para que produzca los efectos que normalmente le corresponden, y en las situaciones jurídicas desde el momento en que estén constituidas de conformidad con el derecho aplicable”.
- La **obligación tributaria**, definida por el Art. 14 del CTU, es “el vínculo de carácter personal que surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley”.

El Art 14 continua diciendo que “le son aplicables a la obligación tributaria las normas propias o específicas en la materia”, o sea del derecho tributario, “correspondiendo las del derecho privado en caso de disposición expresa o subsidio”. A continuación aclara que “su existencia

no será afectada por circunstancias relativas a la validez de los actos o contratos o a la naturaleza del objeto perseguido por las partes en éstos, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas jurídicas, ni por los convenios que celebren entre sí los particulares”. Por último menciona que “se consideran también de naturaleza tributaria las obligaciones de los contribuyentes, responsables y terceros, referentes al pago de anticipos, intereses o sanciones, o al cumplimiento de deberes formales”.

- El **sujeto pasivo** de la relación jurídica tributaria es, según el Art. 16 del CTU, “la persona obligada al cumplimiento de la prestación pecuniaria correspondiente, sea en calidad de contribuyente o de responsable”. Por prestación pecuniaria se entiende al pago en dinero que en este caso debe efectuar el sujeto pasivo al organismo recaudador.

Es oportuno aclarar que el sujeto pasivo no coincide necesariamente con el contribuyente. Esto es así porque este último es definido por el Art. 17 del CTU como la “persona respecto de la cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”. Obligación que puede recaer tanto en las personas físicas como en las personas jurídicas y demás entes a los cuales se les atribuya la calidad de sujetos de derecho.

Para comprender esta última frase voy a dedicar unas líneas a identificar los distintos sujetos de derecho.

En primer lugar para ser sujeto de derecho conforme a la ley se debe tener capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones, aunque no se requiera autorización expresa del Estado. Es así que se distinguen a los individuos -personas físicas- de las personas jurídicas. Son personas jurídicas aquellas sociedades y demás entes colectivos que se los inviste como sujetos de derecho distintos de quienes las integran, sean individuos u otras personas jurídicas. La personalidad jurídica de unos y otros no puede confundirse porque cada uno de ellos tiene sus propias relaciones jurídicas y su propio patrimonio.

En el Derecho Tributario surge una tercera categoría, la de los responsables. El Art. 19 del CTU establece que “es responsable la persona que sin asumir la calidad de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones de pago y los deberes formales que corresponden a aquél, teniendo por lo tanto, en todos los casos, derecho de repetición”. Es decir la facultad de ir luego contra el contribuyente por el pago de ese tributo.

- La **determinación**, definida por el Art. 62 del CTU, es “el acto administrativo que declara el nacimiento de la obligación tributaria y su cuantía”.

En sentido amplio el acto administrativo se aplica a toda clase de manifestaciones de la actividad de los sujetos de administración pública. En sentido estricto comprende y abarca las manifestaciones de la voluntad del Estado para crear efectos jurídicos.

El hecho de que el acto de determinación sea un acto administrativo tiene como consecuencia que es un acto reglado, revocable e impugnabile. Esto significa respectivamente que no se puede apartar de la ley, que se puede dejar sin efecto en principio por razones de legalidad, y que se le pueden interponer recursos administrativos.

Procede el acto de determinación de la obligación tributaria por parte del organismo recaudador cuando la ley así lo establezca; cuando las declaraciones no sean presentadas por el sujeto pasivo; cuando éste no proporcione en tiempo y forma las reliquidaciones, aclaraciones o

ampliaciones requeridas; y cuando las declaraciones y reliquidaciones presentadas por el sujeto pasivo y aceptadas expresa o tácitamente por el órgano recaudador ofrecieren dudas relativas a su veracidad o exactitud (Art. 65 del CTU).

Según el Art. 70 del CTU “los contribuyentes y responsables están obligados a colaborar en las tareas de determinación, fiscalización e investigación que realice la Administración”. El artículo también menciona tareas que en especial deben realizar los sujetos mencionados.

El procedimiento de determinación está fuertemente regulado tanto por el CTU, por el Decreto 500 de 1991, como por reglamentos y resoluciones del órgano recaudador. Lo que se observa en la normativa que a continuación expongo.

Según el Art. 44 del CTU “el procedimiento será escrito. Esta norma será aplicable tanto a las exposiciones de los interesados como a los informes o dictámenes de los funcionarios y a las demás actuaciones administrativas”.

“Las diligencias y comprobaciones que realicen los funcionarios se documentarán en actas circunstanciadas suscritas por los mismos, de las que se dejará copia al interesado. Éste también deberá firmar el acta, pudiendo dejar las constancias que estime conveniente; si se negare a firmarla, así se hará constar por el funcionario actuante” (Art. 45 del CTU)

De acuerdo al Art. 66 del CTU “las actuaciones administrativas tendientes a la determinación del tributo, deberán dirigirse al conocimiento cierto y directo de los hechos previstos en la ley como generadores de la obligación” tributaria. “Si no fuera posible conocer de manera cierta y directa aquellos hechos, el organismo recaudador deberá inducir la existencia y cuantía de la obligación..., basadas en hechos y circunstancias debidamente comprobados que normalmente estén vinculados o tengan conexión con el hecho generador y que sólo dejarán de aplicarse si mediare prueba en contrario relativa al conocimiento cierto y directo de la obligación tributaria”.

Este artículo luego aclara que “se entenderá que existe imposibilidad de conocer de manera cierta y directa los hechos previstos por la ley como generadores del tributo, en los casos de inexistencia total o parcial o de no exhibición de los registros contables o documentación de operaciones del obligado según las previsiones legales o reglamentarias, cuando la contabilidad se aparte de los principios y normas de técnica contable y cuando se demuestre que la contabilidad y la documentación no concuerdan con la realidad”. Y aclara que “se considerarán inexistentes los registros contables o la documentación que resulten ilegibles o ininteligibles”.

El Art. 66 enuncia varios criterios que se pueden utilizar para determinar la obligación tributaria en caso de liquidación sobre base presunta. Aclarando que en este tipo de determinación “subsiste la responsabilidad del obligado por las diferencias en más que puedan corresponder respecto de la deuda realmente generada”.

Los requisitos que preceptivamente –necesariamente- debe cumplir toda determinación se encuentran en el Art. 67 del CTU. Son requisitos la constancia de fecha y firma del funcionario competente; indicación del tributo y del período fiscal si correspondiera; discriminación de los importes exigibles por tributos, intereses y sanciones; los fundamentos de la resolución.

Cabe aclarar que, cuando corresponda según la ley, los sujetos pasivos deben realizar y presentar ante la Administración las declaraciones juradas de los tributos por los cuales fueran alcanzados. El Art. 62 del CTU establece que las declaraciones deberán “contener todos los

elementos y datos necesarios para la liquidación, determinación y fiscalización del tributo, requeridos por ley, reglamento o resolución del órgano recaudador; coincidir fielmente con la documentación correspondiente; acompañarse con los recaudos que la ley o el reglamento indiquen o autoricen a exigir; presentarse en el lugar y fecha que establezca la ley o el reglamento". Y luego agrega que "los interesados que suscriban las declaraciones serán responsables de su veracidad y exactitud; también lo serán los representantes y asesores" que no procedan con la debida diligencia en sus funciones.

En cuanto a la forma de realizar las notificaciones personales al interesado el Art. 51 del CTU establece que "las resoluciones que determinen tributos, impongan sanciones, decidan recursos, decreten la apertura a prueba, y, en general, todas aquellas que causen gravamen irreparable, serán notificadas personalmente al interesado en la oficina o en el domicilio constituido en el expediente; a falta de éste, en el domicilio constituido y en ausencia de ambos, en el domicilio fiscal".

"Las resoluciones de la Administración que determinen tributos, impongan sanciones o decidan la iniciación de acciones judiciales, deben ser adoptadas por los jefes de las oficinas recaudadoras o por el Director General de Rentas, según corresponda" (Art. 60 CTU)

El Decreto 500 del 1º de diciembre de 1991 reglamenta el procedimiento administrativo en general. Los conceptos más importantes que plantea para este trabajo ya han sido mencionados.

Luego de que la Administración realizó la determinación de la obligación tributaria debe de comunicárselo al contribuyente, el cuál tiene un plazo de quince días para efectuar las observaciones que considere, presentando las pruebas que lo respalde. Si en ese período el contribuyente no presenta observaciones o lo hace sin las pruebas que lo respalde, se confiere la resolución ficta del acto de determinación.

Lo antedicho se encuentra en el Art. 46 del CTU el que manifiesta que "Los actos, hechos u omisiones constitutivos de infracción serán objeto de una información instruida por funcionario autorizado. Si la existencia de la infracción no ofreciera dudas a juicio de la Dirección del organismo recaudador, se dará vista al interesado con término de quince días para deducir sus defensas y producir prueba. Si el interesado no compareciera en plazo o lo hiciera sin solicitar diligencias probatorias, la Dirección resolverá sin más trámite; si hubiere ofrecido y producido pruebas, éstas se diligenciarán en un plazo no mayor de treinta días".

## **F) MEDIDAS CAUTELARES**

Con la finalidad de asegurar al Estado el cobro de los créditos por tributos, las normas jurídicas otorgan a la Administración Tributaria la posibilidad de solicitar judicialmente la adopción de determinadas medidas denominadas "cautelares".

Estas medidas no difieren de las que existen en el ámbito de los particulares y son adoptadas por un juez ante la solicitud de la Administración.

Si la Administración demora al determinar un tributo o en promover el juicio ejecutivo -tema tratado más adelante- el contribuyente puede llegar a configurar un estado de insolvencia. Es por ello que la ley le otorga la posibilidad de solicitarle al juez que dicte medidas cautelares.

Un proceso es cautelar cuando es instrumento de otro instrumento. El proceso cautelar es aquel dirigido al dictado de una providencia cuya finalidad es cuidar la inejecución de otras medidas de otro proceso, y pierde eficacia en el tiempo en caso de no llevarse a cabo el proceso principal.

El Art. 87 del CTU regula lo referente a este tipo de medidas. “La solicitud de medidas cautelares sólo podrá efectuarse mediante resolución fundada del jerarca del organismo recaudador o de la Dirección General Impositiva, en todos los casos en los cuales exista riesgo para la percepción de sus créditos determinados o en vía de determinación.

Deberá ser acompañada del expediente administrativo que sirva de fundamento a la gestión o de un testimonio del mismo, o testimonio de la resolución a que se refiere el inciso precedente.

Para decretar las medidas, el Juez no exigirá la prestación de garantía o caución de especie alguna. Deberá considerar las circunstancias del caso sin dar vista al contribuyente o responsable, pudiendo requerir información complementaria. Fijará asimismo el término durante el cual se mantendrán las medidas decretadas, el que no podrá ser menor de seis meses y será prorrogado cuando resultare insuficiente por causas no imputables a la Administración”.

El Art. 315 del Código General del Proceso (CGP) establece que “la medida se decretará sin conocimiento ni intervención de la contraparte. Ningún incidente o petición planteada por el destinatario de la medida podrá detener su cumplimiento.

Si el afectado no hubiese tomado conocimiento de las medidas en forma completa y concreta con motivo de su ejecución, se le notificará dentro del tercer día de cumplidas. En todos los casos, podrán ofrecerse garantías sustitutivas, sin que el trámite de esa petición obste al cumplimiento de la medida dispuesta; pero cumplida, si el tribunal estimare suficiente la garantía sustitutiva, ordenará el cese de la dispuesta”.

La adopción de medidas cautelares en beneficio del Estado, para asegurar la percepción de sus créditos por tributos, está sometida en lo esencial, a las mismas condiciones que rigen en los casos de particulares. Por ello, tanto las normas procesales como las tributarias, exigen la configuración de determinados elementos que el solicitante -la Administración en este caso- debe acreditar.

Estos elementos, establecidos en el Art. 312 del CGP, son la apariencia de existencia de un derecho que se busca proteger a través de la medida cautelar y el riesgo o peligro de frustración de ese derecho de no adoptarse la medida solicitada.

En cuanto al plazo que se tiene para solicitar la medida cautelar el CGP en su Art. 311 menciona que “las medidas cautelares caducarán de pleno derecho si no se presentare la demanda dentro de los treinta días de cumplidas, condenándose al peticionario al pago de todos los gastos del proceso y de los daños y perjuicios causados”.

La presentación de la demanda en el plazo fijado es un requisito de difícil o imposible cumplimiento por parte de la Administración Tributaria, debido a que los trámites llevan generalmente más tiempo.

Ante esta situación la DGI considera que, pese a los claros textos del CGP acerca de la universalidad del régimen de medidas cautelares, continúa vigente para los procesos cautelares tributarios el régimen establecido en el CTU, el cual no hace referencia a plazo alguno.

Las facultades del Tribunal al que se le solicitó la ejecución de la medida cautelar, según el Art. 313 del CGP, son “apreciar la necesidad de la medida, pudiendo disponer una menos rigurosa a la solicitada si la estimare suficiente; establecer su alcance; establecer el término de su duración; disponer de oficio o a petición de parte la modificación, sustitución o cese de la medida cautelar adoptada, siguiéndose, en el caso de la petición y para su sustanciación, el procedimiento de los incidentes; exigir la prestación de contracautela suficiente, salvo en el caso excepcional de existir motivos fundados para eximir de ella al peticionario”.

En relación a la constitución de garantía el Art. 88 del CTU establece que “cuando la Administración dicte resolución declarando o imponiendo una obligación tributaria, si a su juicio existiera riesgo para el cobro de su crédito, podrá exigir constitución de garantía suficiente en un plazo de diez días.

Si el interesado no constituye en tiempo las garantías exigidas -interponga o no los recursos contra la respectiva resolución- la Administración podrá solicitar al Juzgado competente medidas cautelares de las referidas en el artículo anterior. En este caso bastará con la comprobación de los hechos a que alude el inciso precedente”.

Una vez que el juez decretó la medida cautelar solicitada por la Administración existe la posibilidad por parte del contribuyente, de interponer los recursos de reposición y apelación contra el decreto del Juez. Para ello tiene un plazo de seis días hábiles contados a partir del siguiente al de la notificación.

El recurso de reposición implica que el juez que adoptó la medida deba analizar si la revoca o la mantiene. En este último caso se aplica el recurso de apelación elevando el expediente a un Tribunal de Apelaciones para la decisión final.

Las medidas cautelares pueden ser de dos tipos. Por un lado existe lo que se denomina embargo preventivo y por otro lado lo que se conoce con el nombre de intervención preventiva.

### **EMBARGO PREVENTIVO**

La medida comúnmente más utilizada es el embargo genérico sobre los créditos, derechos y acciones del contribuyente deudor, sin perjuicio de la existencia de otras. Por embargo preventivo se entiende la prohibición temporal de transferir, convertir, enajenar o mover bienes, o la custodia o el control temporales de bienes por mandamiento expedido por un tribunal o por una autoridad competente.

El procedimiento del embargo preventivo está estipulado en el Art. 89 del CTU. “Podrá decretarse el embargo preventivo a que se refiere el Título VIII, Parte Segunda del Código de Procedimiento Civil en todos los casos en que la deuda de un contribuyente corresponda a un año o más de atraso en tributos de liquidación o pago mensual, o dos años o más en aquellos de liquidación y pago anual, así como en los casos en que ocurriese un atraso de seis o más cuotas en el cumplimiento de los regímenes de facilidades convenidos con la Administración.

El certificado de adeudo respectivo expedido por la oficina competente bastará, a esos efectos, como comprobación del motivo de la solicitud”.

Respecto a la referencia del Art. 89 del CTU al Código de Procedimiento Civil es pertinente realizar una pequeña observación. El Código General de Proceso derogó el Código de Procedimiento Civil en su Art. 544, el cual transcribo parcialmente:

“Deróganse el Código de Procedimiento Civil, sus modificaciones y todas las disposiciones legales que establecen procedimientos diversos a los previstos en este Código.

La derogación dispuesta no alcanza a las disposiciones legales que establecen requisitos específicos previos para la válida proposición de la pretensión; las que determinan calidades o condiciones especiales en materia de capacidad o de legitimación; las que limitan las defensas o excepciones admisibles; las que prescriben, para casos especiales, la inadmisibilidad de ciertas pruebas o determinan las exclusivamente admisibles y las que asignan efectos particulares a la sentencia”.

Por lo tanto la referencia que hace el Art. 89 del CTU al Código de Procedimiento Civil se interpreta como no válida, la normativa actual sobre medidas cautelares se encuentra en el Código General de Proceso, en su Título II del Libro II.

### **INTERVENCIÓN JUDICIAL**

La intervención judicial de una sociedad consiste en la designación de una o más personas para hacerse cargo de la administración de una sociedad, desplazando a los administradores convencionales para coadministrar o controlar la administración o para ejecutar una medida concreta propia de un órgano de administración. La designación se hace con carácter transitorio y en circunstancias excepcionales.

Su fundamento es la tutela de los intereses sociales de los socios, que pueden verse afectados por una actuación indebida de los administradores o por la inactividad de los órganos de administración, ocasionada por una vacancia o por cualquier otro hecho que impida la adopción de resoluciones válidas y, por ende, trabe la marcha normal de la sociedad.

Cuando la sociedad se ve afectada por una mala gestión o por la inactividad de los órganos sociales, se perjudica el patrimonio social y con ellos los intereses comunes de los socios.

El Art. 90 del CTU regula lo referente a la intervención preventiva. Establece que “en los mismos casos establecidos en el artículo precedente y mediante idéntica comprobación, podrá decretarse judicialmente la intervención de la empresa DEL contribuyente, como medida cautelar.

El interventor será necesariamente un funcionario público con título profesional universitario y por su gestión no se devengarán honorarios.

El interventor será la única persona autorizada para disponer sobre los movimientos de fondos de la empresa intervenida, y sus cometidos serán los siguientes: cuidar que los ingresos del contribuyente se realicen en los fondos o cuentas bancarias que corresponda; disponer el pago regular de todos los tributos adeudados, y de las cuotas convenidas, o que se convinieren con la Administración Tributaria, asegurando, asimismo, el pago dentro de los términos legales o reglamentarios de las obligaciones tributarias que se devenguen; autorizar los pagos corrientes de las empresas por operaciones y gastos de su giro; informar al organismo recaudador en

aquellos casos en que la situación del contribuyente no haga posible el cumplimiento regular de sus obligaciones tributarias, aconsejando las soluciones posibles”.

La Ley 16.320 de Rendición de Cuenta del Ejercicio 1991 en su Art. 444 modifica el régimen de intervención para el caso de adeudos con el BPS.

El mencionado artículo estipula que “cuando el contribuyente o responsable registre un atraso en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, de seis meses o de más de tres cuotas en el caso de convenio de facilidades de pago con el Banco de Previsión Social, éste podrá solicitar al Juez competente la intervención preventiva.

Presentada la solicitud, el Juez podrá decretar la intervención o intimar dentro del término de veinte días a que el deudor presente una garantía real suficiente o acredite estar al día en sus adeudos o haber acordado una nueva forma de pago.

Si en el término indicado en la intimación el deudor no diera cumplimiento a ninguna de las hipótesis previstas en la misma, el Juez decretará la intervención.

La designación del interventor deberá recaer en una persona de reconocida idoneidad y los honorarios devengados serán de cuenta del deudor. Sus cometidos serán los indicados en el artículo 90 del Código Tributario”.

En resumen los cambios son que se prevén plazos de atraso menores que los del CT para solicitar judicialmente la intervención. Se establece un procedimiento distinto para intimar al sujeto pasivo a que constituya garantía real suficiente, acredite estar al día en sus adeudos o haber acordado una nueva forma de pago. No se requiere que el interventor sea un funcionario público con título profesional universitario, bastando con que se trate de una persona de reconocida idoneidad. La gestión del interventor devengará honorarios que serán de cuenta del deudor.

### **G) JUICIO EJECUTIVO**

Cuando un contribuyente o responsable no impugna un acto de determinación que le reconozca la deuda de un tributo y tampoco cancela esa deuda, la Administración le puede iniciar un juicio ejecutivo. Se trata de un procedimiento que la Administración inicia con el fin de embargar bienes del deudor, para rematarlos y así cobrarse.

El juicio ejecutivo es regulado por el Art. 91 del CTU. “La Administración tendrá acción ejecutiva para el cobro de los créditos fiscales que resulten a su favor según sus resoluciones firmes. A tal efecto, constituirán títulos ejecutivos los testimonios de las mismas y los documentos que de acuerdo con la legislación vigente tengan esa calidad siempre que correspondan a resoluciones firmes.

Son resoluciones firmes las consentidas expresa o tácitamente por el obligado y las definitivas a que se refieren los artículos 309 y 319 de la Constitución de la República”. Es decir, los actos administrativos y las sentencias administrativas sobre recursos interpuestos ante actos administrativos.

El antedicho artículo continúa mencionando que “en los juicios ejecutivos promovidos por cobro de obligaciones tributarias no serán necesarias la intimación de pago prevista en el inciso 6º del

artículo 53 de la Ley N° 13.355, de 17 de agosto de 1965”, por lo que cuando no exista diligencia judicial de reconocimiento o protesto, la ejecución podrá decretarse sin previa intimación de pago, “ni la conciliación, y sólo serán notificados personalmente el auto que cita de excepciones y la sentencia de remate. Todas las demás actuaciones, incluso la planilla de tributos, se notificarán por nota.

Sólo serán admisibles las excepciones de inhabilidad del título, falta de legitimación pasiva, nulidad del acto declarada en vía contencioso administrativa, extinción de la deuda, espera concedida con anterioridad al embargo, y las previstas en el artículo 246 del Código de Procedimiento Civil.

Se podrá oponer la excepción de inhabilidad cuando el título no reúna los requisitos formales exigidos por la ley o existan discordancias entre el mismo y los antecedentes administrativos en que se fundamente, y la excepción de falta de legitimación pasiva, cuando la persona jurídica o física contra la cual se dictó la resolución que se ejecuta sea distinta del demandado en el juicio”.

Las excepciones del Art. 246 del Código de Procedimiento Civil están derogadas, por lo que hay que atenerse a las mencionadas en el CGP. Pero las excepciones especiales legisladas por el CTU sí se mantienen vigentes por aplicación del Art. 544.2 del CGP. Por lo tanto se agregan como excepciones dilatorias, que suspenden el curso de la acción, la incompetencia de jurisdicción; la falta de capacidad legal en el actor, o la de personería del representante o procurador; la litispendencia en otro Juzgado o Tribunal competente; defecto legal en el modo de preparar la demanda; y la excusión.

Por lo tanto las excepciones están limitadas y son las que taxativamente menciona el artículo 91 del CTU, el que incluye las mencionadas en el Art. 246 del CPC. La citación de excepciones es un elemento fundamental en este proceso ejecutivo, pues si el deudor deja vencer el plazo y no las opone, el proceso de conocimiento termina.

El Art. 91 agrega que “el procedimiento se suspenderá a pedido de parte: cuando al ser citado de excepciones el ejecutado acredite que se encuentra en trámite la acción de nulidad contra la resolución que se pretende ejecutar, ejecutoriada la sentencia pertinente se citará nuevamente de excepciones a pedido de parte; cuando se acredite que la Administración ha concedido espera al ejecutado.

El juez fijará los honorarios pertenecientes a los curiales intervinientes por la Administración. Contra esa fijación habrá recurso de apelación. La sentencia de segunda instancia causará ejecutoria”.

Los requisitos formales del título se encuentran en el Art. 91 del CTU el que aclara que “para que el documento administrativo constituya título ejecutivo deberá reunir los siguientes requisitos: lugar y fecha de la emisión; nombre del obligado; indicación precisa del concepto e importe del crédito, con especificación, en su caso, del tributo y ejercicio fiscal que corresponda; individualización del expediente administrativo respectivo; nombre y firma del funcionario que emitió el documento, con la constancia del cargo que ejerce”.

El CGP también regula lo referente al juicio ejecutivo. Su Art. 362 establece que “el proceso ejecutivo para el cobro de créditos fiscales se tramitará según lo dispuesto en los artículos precedentes, sin perjuicio de la aplicación de las leyes especiales en la materia”. Los artículos

precedentes a los que se refiere esta norma son los que van desde el número 353 al número 361. A continuación se describen algunos de ellos.

El Art. 354 prescribe el procedimiento monitorio. “Cuando se pida ejecución en cualquiera de los casos que la aparejen, el tribunal decretará inmediatamente el embargo y mandará llevar adelante la ejecución hasta hacerse efectiva la cantidad reclamada, los intereses, costas y costos.

Si no considerare bastante el documento declarará que no hay lugar a ejecución. Una y otra cosa sin noticia del deudor.

En el mismo auto que decrete el embargo, citará de excepciones al ejecutado. Si se opusieren excepciones, se procederá de conformidad con lo dispuesto en los artículos 356 y siguientes. En caso contrario, se irá directamente a la vía de apremio, salvo cuando se trate del embargo general de derechos y acciones en el cual deberá esperarse la denuncia de bienes concretos de parte del ejecutante”.

La citación de excepciones es regulada por el Art. 355. “El ejecutado dispondrá de un plazo de diez días... para oponer cualquier excepción que tuviere contra la demanda, debiendo deducirlas todas conjuntamente en un mismo escrito, acompañar toda la probanza documental de que disponga y mencionar todos los concretos medios de prueba de que intente valerse. En los casos en que leyes especiales establezcan taxativamente las excepciones admisibles, serán rechazadas, sin sustanciación, las inadmisibles.

El Art. 356 establece que “del escrito de oposición de excepciones se conferirá traslado por seis días al ejecutante”.

La audiencia del juicio es regulada por el Art. 357. “Si no se oponen excepciones, se pasará a la vía de apremio. Si se oponen excepciones, una vez contestadas o vencido el plazo para hacerlo, el tribunal convocará a audiencia. La audiencia se realizará conforme con lo previsto para la audiencia preliminar y, en su caso, la audiencia complementaria de prueba.

Según el Art. 358 “en el caso de haberse opuesto excepciones, concluida la audiencia, se pronunciará sentencia... esta se pronunciará sobre todas las excepciones deducidas. Pero si entre ellas se hallare la de incompetencia, sólo se pronunciará sobre las restantes en caso de haberla rechazado.

Si la excepción de incompetencia fuese acogida, el tribunal se abstendrá de expedirse sobre las restantes, y, ejecutoriada la sentencia, quien sea competente, decidirá sobre las demás excepciones.

En los casos en que la excepción de incompetencia fuese desechada, la sentencia de segunda instancia se pronunciará sobre todas las excepciones, siempre que no revoque lo decidirá en materia de incompetencia”

El Art. 360 establece que “en el proceso ejecutivo sólo serán apelables: la sentencia que ponga fin al proceso ejecutivo, mediante el recurso de apelación ... pero el acreedor podrá, si lo desea pedir el cumplimiento provisional de la sentencia ...; la sentencia que acoja la excepción de incompetencia ..., la providencia que no hace lugar a la ejecución, la que levante una medida

cautelar, la que no hace lugar al diligenciamiento de prueba y la que recaiga en las tercerías, mediante el recurso de apelación ...

Contra las demás resoluciones sólo cabrá el recurso de reposición. Pero la denegatoria de la reposición no impedirá que el tribunal de segunda instancia pueda modificar lo resuelto por el tribunal anterior y decidir lo que crea que corresponda al estado de la causa”.

Por último el Art. 361 se refiere al juicio ordinario posterior. “Lo decidido en el proceso ejecutivo podrá ser modificado en proceso ordinario posterior. Este proceso sólo podrá promoverse cuando haya quedado ejecutoriada la sentencia pronunciada en el proceso ejecutivo.

Para conocer en el proceso ordinario posterior, cualquiera sea la naturaleza de la demanda que se interponga, será competente el mismo tribunal que hubiere entendido en la primera instancia del proceso ejecutivo.

El derecho a obtener la revisión de lo resuelto en el proceso ejecutivo caducará a los seis meses de ejecutoriada la sentencia pronunciada en éste”.

## VII) ANALISIS DE LA SITUACION ACTUAL A NIVEL NACIONAL

Luego de que surge una controversia entre la Administración Tributaria y un contribuyente, existe un procedimiento reglado para poder dirimir el conflicto.

En una primera instancia -tratada en el punto V – E- la Administración Tributaria dicta un acto de determinación. Luego de dictada la resolución le da vista al interesado, el cual tiene quince días para deducir sus defensas y producir prueba. Si luego de finalizado este mecanismo el contribuyente aún está en desacuerdo con la postura de la Administración Tributaria entonces puede plantear recursos administrativos. Y si luego de producida la sentencia que los resuelve el contribuyente sigue en desacuerdo puede plantear el recurso jurídico de nulidad.

### A) RECURSOS ADMINISTRATIVO

El recurso es un acto procesal mediante el cual se manifiesta el ejercicio de poder de acción impugnativo contra una resolución que perjudica a una de las partes, pudiendo ser interpuesto ante el mismo organismo juzgador que resolvió o ante su superior. Se caracterizan por lo tanto a los recursos como los medios técnicos mediante los cuales el Estado atiende a asegurar el más perfecto ejercicio de la función jurisdiccional.

El fundamento o la razón de ser de los recursos reside en la falibilidad del juicio humano y en la consiguiente conveniencia de que, por vía de reexamen, las decisiones judiciales y administrativas se adecuen, en la mayor medida posible, a las exigencias de la justicia.

Si el contribuyente no está de acuerdo con la determinación efectuada por el organismo recaudador puede interponer, en una primera instancia, un recurso administrativo.

La Constitución en su Art. 30 establece que “todo habitante tiene derecho de petición para ante todas y cualesquiera autoridades de la República”

Y el Art. 318 agrega que “toda autoridad administrativa está obligada a decidir sobre cualquier petición que le formule el titular de un derecho subjetivo o de un interés legítimo en que se dicte o ejecute un determinado acto administrativo, y a resolver los recursos administrativos que se interpongan contra sus decisiones”

En el ordenamiento jurídico uruguayo existen tres recursos administrativos: de revocación, jerárquico y de anulación. A los dos primeros se les denominan en el ámbito departamental, de reposición y de apelación respectivamente.

Los recursos de revocación y jerárquico se dan en la interna de todos los Entes y Organismos Estatales. Mientras que el recurso de anulación se utiliza solo para recurrir ante el Poder Ejecutivo, los actos dictados o resueltos por los Directores Generales o el Directorio de los Servicios Descentralizados.

El Art. 317 de la Constitución regula lo referente a los recursos administrativos, lo que se expone en los siguientes puntos.

## **RECURSO DE REVOCACIÓN**

Al recurso de revocación se le denomina recurso de reposición si se impugna un acto emanado de un órgano de los Gobiernos Departamentales.

La Ley 15.869 en su cuarto artículo especifica que “los actos administrativos, expresos o tácitos, deberán ser impugnados con el recurso de revocación ante el mismo órgano que los haya dictado, dentro de los diez días corridos y siguientes al de su notificación personal o su publicación en el Diario Oficial. Si el acto administrativo no ha sido notificado personalmente ni publicado en el Diario Oficial, el interesado podrá recurrirlo en cualquier momento”.

El plazo para recurrir es perentorio y se suspende durante las Ferias Judiciales y la Semana de Turismo. Si el plazo vence en día feriado, se extiende hasta el día hábil inmediato siguiente.

El órgano administrativo que dictó el acto recurrido tiene ciento cincuenta días para instruir y resolver, contados a partir del día siguiente al de la interposición del recurso de revocación.

## **RECURSO JERÁRQUICO**

A diferencia de los recursos anteriores este se interpone ante el órgano jerárquico. Se le denomina recurso de apelación si se impugna un acto emanado de un órgano de los Gobiernos Departamentales.

El Art. 4 continúa diciendo que “cuando el acto administrativo haya sido dictado por un órgano sometido a jerarquía deberá interponerse además, en forma conjunta y subsidiaria, el recurso jerárquico para ante el jerarca máximo de dicho órgano”.

Cuando el órgano subordinado al que se le interpuso el recurso de revocación falló y con su fallo no conformó al demandante, o cuando dejó vencer el plazo que tenía para resolver, el recurso pasa al órgano jerárquico.

Para resolver el recurso jerárquico existe un plazo de cincuenta días, que se adicionan a los ciento cincuenta del recurso de revocación, haciendo un total de doscientos días, contados a partir del siguiente a la interposición de los mismos ante el órgano que dictó el acto recurrido. (Art. 41 Ley 17.292 del 25 de enero de 2001 conocida como la Segunda Ley de Urgencia)

## **RECURSO DE ANULACIÓN**

Según el Art. 4 de la Ley 15.869 “cuando el acto administrativo haya sido dictado por el Directorio o Director General de un Servicio Descentralizado, deberá interponerse además, en forma conjunta y subsidiaria, el recurso de anulación para ante el Poder Ejecutivo”, por violación de una regla de derecho o desviación, abuso o exceso de poder.

“Cuando el acto administrativo haya sido dictado por un órgano sometido a jerarquía en un Servicio Descentralizado, deberán interponerse además, en forma conjunta y sucesivamente subsidiaria, el recurso jerárquico para ante el Directorio o Director General, y el recurso de anulación para ante el Poder Ejecutivo”.

Ninguno de los órganos recaudadores estudiados es un servicio descentralizado, por lo que este recurso queda de lado en el desarrollo de este trabajo.

## GENERALIDADES

Si en los plazos anteriormente mencionados no se dicta sentencia alguna sobre el recurso administrativo planteado se configurará denegatoria ficta. Por lo tanto se tendrá por agotada la vía administrativa.

Los actos dictados por delegación, a nombre del delegante, se recurren con los mismos recursos con que se recurren los actos dictados por el delegante.

En el ámbito de la Administración Central, los recursos administrativos se pueden interponer mediante telegrama colacionado certificado con aviso de entrega, fax, u otro procedimiento similar. En los casos en que los recursos se hayan deducido mediante los procedimientos indicados, el recurrente o su representante dispone de un plazo adicional de diez días hábiles a contar del siguiente a la recepción del correspondiente documento por la Administración, para comparecer en la oficina a efectos de ratificar por escrito su voluntad de recurrir, de cumplir con la exigencia legal de la firma letrada, para la agregación del mandato respectivo en caso de representación y, en general, para cumplir con todo otro requisito que para el caso sea exigible. Si no lo hiciere dentro del plazo señalado, sin justa causa, la Administración tendrá el recurso por no presentado.

En cuanto a los recursos administrativos el Art. 80 del CTU menciona que “el recurrente podrá fundamentar sus recursos al interponerlos, o en otra oportunidad dentro de un plazo de veinte días a contar del siguiente al de interposición del recurso”. Por lo tanto si el recurrente interpone un recurso sin fundamentarlo la Administración debe aguardar para dictar resolución hasta que el recurrente funde el recurso y hasta un máximo de veinte días.

“Al interponer los recursos o en su caso, al fundamentarlos, se ofrecerá la prueba que se repute procedente y se solicitarán las diligencias correspondientes. No se admitirán las pruebas inconducentes a juicio de la Administración, la que podrá rechazarlas mediante resolución fundada. El afectado podrá dejar constancia de su disconformidad. La Administración impulsará de oficio el procedimiento, pudiendo disponer medidas para mejor proveer”. (Art. 81 CTU)

Según el Art. 83 del CTU “si la resolución de la Administración dictada con posterioridad al vencimiento de los plazos acoge totalmente la pretensión del interesado, se clausurarán las actuaciones administrativas o jurisdiccionales, en su caso, a pedido de parte. Si dicha resolución acogiere sólo parcialmente la pretensión del interesado, éste deberá manifestar dentro de los diez días de notificado si ratifica los recursos o acciones que hubiere deducido, so pena de tenérselo por desistido”.

Finalmente el Art. 84 del CTU deja constancia de que “la interposición, sustanciación y resolución de recursos administrativos y de la acción de nulidad, no estará condicionada al pago previo del tributo o de las sanciones”.

### B) RECURSO DE NULIDAD ANTE EL TCA

Agotada la vía administrativa el contribuyente puede recurrir al TCA para interponer ante él el recurso que se conoce con el nombre de “acción de nulidad”.

La creación del TCA, plasmada en la Constitución de 1952 como órgano independiente de Justicia Administrativa, tuvo como principio de inspiración, la salvaguarda de los derechos

privados que podían ser lesionados por la autoridad pública, y contra la eventual ilegalidad de la Administración. Se trata de un órgano especialmente encargado del control de la legalidad a nivel de toda la Administración.

El TCA conoce de las demandas de nulidad de actos administrativos definitivos, cumplidos por la Administración en el ejercicio de sus funciones, contrarios a una regla de Derecho o con desviación o abuso de poder. Su jurisdicción comprende también los actos administrativos definitivos emanados de todos los órganos del Estado, de los Gobiernos Departamentales, Entes Autónomos y Servicios Descentralizados (Art. 309 Constitución)

Es independiente en el ejercicio de sus funciones. No es defensor del Estado en el juicio, sino que su cometido es “dictaminar según su convicción”, en todos los asuntos de su jurisdicción. Su dictamen no reviste el carácter de vinculante.

Desde 1952 hasta el presente, el TCA ha acumulado una importante y valiosa jurisprudencia que se ha constituido en un referente jurisdiccional para el Estado y los particulares, de esta forma se constituye en órgano pionero en materia de ordenación y recuperación de antecedentes jurisprudenciales.

La principal normativa que afecta al TCA se encuentra en los Arts. 307 a 321 de la Constitución, en el Decreto Ley 15.524 de 1984 denominado Ley Orgánica del TCA y en Ley 15.869 de 1987 que le introduce varios cambios.

El Art. 319 de la Constitución aclara que “la acción de nulidad ante el Tribunal de lo Contencioso - Administrativo, no podrá ejercitarse si antes no se ha agotado la vía administrativa, mediante los recursos correspondientes. La acción de nulidad deberá interponerse, so pena de caducidad, dentro de los términos que en cada caso determine la ley”.

La Ley 15.524 en su Art. 38 establece que “el TCA no ejercerá de oficio su jurisdicción en materia anulatoria. La acción de nulidad sólo podrá ser ejercida por el titular de un derecho o de un interés directo, personal y legítimo, violado o lesionado por el acto administrativo”. Esta última oración se encuentra también en el Art. 309 de la Constitución.

El Art. 24 aclara que “los actos administrativos a los efectos de la acción anulatoria, adquieren carácter de definitivos cuando a su respecto se ha agotado la vía administrativa con la resolución expresa o ficta recaída sobre él o los recursos que correspondan. Dichos actos constituyen la última expresión de voluntad del órgano del Estado, Ente Autónomo, Servicio Descentralizado o Administración Municipal, manifestada en función administrativa y deben producir efectos jurídicos, esto es, ser creadores de la situación jurídica lesiva que se resiste con la acción de nulidad”.

Resumiendo, la vía administrativa se agota con la resolución del o de los recursos correspondientes en cada caso o con el transcurso de los plazos para la instrucción y resolución de los actos administrativos correspondientes.

Al respecto la Ley 17.292 del 25 de enero de 2001, conocida como la Segunda Ley de Urgencia, dispuso en su Art. 41 que “sustitúyanse los artículos 5º y 6º de la Ley Nº 15.869 del 22 de junio de 1987 por los siguientes:

Art. 5º: A los 150 días siguientes al de la interposición de los recursos de revocación o de reposición, a los 200 días siguientes a la interposición conjunta de los recursos de revocación y jerárquico, de revocación y de anulación, o de reposición y apelación, y a los 250 días siguientes al de la interposición conjunta de los recursos de revocación, jerárquico y de anulación, si no se hubiere dictado resolución sobre el último recurso, se tendrá por agotada la vía administrativa.

Art. 6º: Vencido el plazo de 150 días o el de 200, en su caso, se deberán franquear, automáticamente, los recursos subsidiariamente interpuestos, reputándose fictamente confirmado el acto impugnado”.

Y la Ley 15.569 en su séptimo artículo agrega que “si la resolución definitiva de la Administración fuere notificada personalmente al recurrente o publicada en el Diario Oficial antes del vencimiento del plazo total que en cada caso corresponda, la vía administrativa quedará agotada en la fecha de la notificación o de la publicación”.

El Art. 9 de la Ley 15.869 establece que “la demanda de anulación deberá interponerse, so pena de caducidad, dentro de los sesenta días corridos y siguientes al de la notificación personal al recurrente o al de la publicación en el Diario Oficial del acto que ponga fin a la vía administrativa.

Si hubiere recaído denegatoria ficta, el plazo correrá a partir del día siguiente a aquel en que la misma hubiera quedado configurada.

Si el acto definitivo no hubiere sido notificado personalmente ni publicado en el Diario Oficial, según corresponda, se podrá interponer la demanda de anulación en cualquier momento. Sin perjuicio de ello, la acción de nulidad caducará siempre a los dos años contados desde la fecha de la interposición de los recursos administrativos.

Aunque hubiere vencido el plazo del inciso primero, la acción de nulidad podrá también ser ejercida hasta sesenta días después de la notificación personal o publicación en el Diario Oficial en su caso, de cada acto ulterior que confirme expresamente, interprete o modifique el acto recurrido o el acto que haya agotado la vía administrativa, sin poner fin al agravio.

Si el Juez, de oficio o a petición de parte, declara que la demanda se presentó antes de estar agotada la vía administrativa, se suspenderán los procedimientos hasta que se cumpla dicho requisito. Cumplido el mismo, quedarán convalidadas las actuaciones anteriores”.

En cuanto al conteo de los plazos el Art. 10 de la Ley 15.869 especifica que “los plazos a que se refiere la presente ley se contarán por días corridos y se computarán sin interrupción.

El plazo de que disponen las autoridades administrativas para resolver las peticiones y recursos se suspenderá, solamente, durante la Semana de Turismo.

Los plazos para la interposición de los recursos administrativos y para el ejercicio de la acción de nulidad, se suspenderán durante las Ferias Judiciales y la Semana de Turismo.

Los plazos que venzan en día feriado se extenderán hasta el día hábil inmediato siguiente”.

De acuerdo al Art. 28 de la Ley 15.524 “el Tribunal se limitará a apreciar el acto en sí mismo, confirmándolo o anulándolo, sin reformarlo. Cuando el Tribunal de lo Contencioso Administrativo

declara la nulidad del acto administrativo impugnado por causar lesión a un derecho subjetivo del demandante, la decisión tendrá efecto únicamente en el proceso en que se dicte. Cuando la decisión declare la nulidad del acto en interés de la regla de derecho o de la buena administración, producirá efectos generales y absolutos". Los Arts. 310 y 311 de la Constitución respaldan lo antedicho.

"Declarada la anulación o reservada la acción de reparación, en su caso, se podrá promover el contencioso de reparación para la determinación de los daños causados inmediata y directamente por el acto impugnado". (Art. 29 Ley 15.524)

"El Tribunal de lo Contencioso Administrativo, a pedido de la parte actora, que deberá formularse con la demanda y previa sustanciación con un traslado por seis días a la parte demandada, podrá decretar la suspensión transitoria, total o parcial, de la ejecución del acto impugnado, siempre que la misma fuere susceptible de irrogar a la parte actora daños graves, cuyo alcance y entidad superen los que la suspensión pudiere ocasionar a la organización y funcionamiento del órgano involucrado". (Art. 2 Ley 15.869)

Según el Art. 94 de la Ley 15.524 "el actor podrá desistir del proceso antes de recaer sentencia". Y según el Art. 95 "si antes de pronunciada la sentencia la Administración demandada revocara el acto por razones de legalidad, comprobado el hecho fehacientemente, se dispondrá la clausura y archivo de los procedimientos a petición de cualquiera de las partes y aún de oficio si el Tribunal tuviera conocimiento auténtico de la referida situación".

El Art. 98 de la Ley 15.524 manifiesta que "notificada a las partes la sentencia definitiva, cualquiera de ellas podrá solicitar, dentro del término de tres días, la explicación de algún concepto oscuro o palabra dudosa que contenga. El Tribunal, sin más trámite se expedirá dentro del término de quince días. También se podrá, a igual pedimento, dentro de los mismos términos, ampliar el fallo pronunciándose el Tribunal sobre algún punto esencial del pleito que se hubiese omitido en la sentencia".

"Contra las sentencias definitivas o interlocutorias con fuerza de definitivas habrá el recurso de revisión que sólo podrá interponerse cuando se presenten nuevos elementos de juicio que, por su naturaleza, puedan determinar la modificación de la sentencia y de los cuales no hubiese podido hacer uso el recurrente durante el proceso. Este último extremo será probado, si correspondiere, en forma breve y sumaria. El Tribunal podrá rechazar de plano el recurso interpuesto cuando a su juicio resultare manifiesta su improcedencia". (Art. 99 Ley 15.524)

"El recurso deberá interponerse dentro de los veinte días perentorios contados desde el siguiente al de la notificación de la sentencia.

Del recurso interpuesto se dará traslado a la contraparte por el término de veinte días perentorios contados desde el siguiente al de la notificación del auto que lo confiere. Evacuado que fuere el traslado o vencido el término respectivo, se procederá, si correspondiere al diligenciamiento de la prueba con término de treinta días y, oído el Procurador del Estado, que deberá expedirse dentro de cuarenta y cinco días, se citará para sentencia". (Art. 100 Ley 15.524)

### **C ) DE LA TEORÍA A LA PRÁCTICA**

Aplicando los conceptos desarrollados previamente tenemos la siguiente situación en cuanto a la forma de resolver los conflictos en la práctica actual.

Cuando la DGI dicta un acto de determinación de una obligación tributaria y la parte afectada no está de acuerdo con la resolución, debe interponer conjuntamente el recurso de revocación ante el director de la DGI y el recurso jerárquico ante el MEF. Si agotada la vía administrativa el contribuyente sigue en desacuerdo con la medida adoptada puede interponer el recurso de nulidad ante el TCA.

Por otro lado, cuando el BPS dicta igual acto y ante igual situación, al ser éste un Ente Autónomo, solo corresponde el recurso de revocación ante su director. Agotada la vía administrativa también podrá interponerse el recurso de nulidad.

Si bien tanto la DGI como el BPS responden finalmente al Poder Ejecutivo no puede interponerse recurso ante éste de las decisiones tomadas por el BPS, por el hecho de ser el BPS un Ente Autónomo. La Constitución en su Art. 194 establece que “las decisiones definitivas de los Entes Autónomos, sólo darán lugar a recursos o acciones ante el TCA o el Poder Judicial, según lo disponga esta Constitución o las leyes”, sin existir la posibilidad de recurrir ante el Poder Ejecutivo.

Cabe aclarar que hay casos puntuales en el ámbito del BPS, en los que corresponde interponer el recurso de revocación conjuntamente con el jerárquico. Esto ocurre cuando la resolución no es dictada por el Director del BPS sino que el órgano que resuelve es por ejemplo la Asesoría Tributaria y Recaudación, que es un órgano subordinado. En estos casos corresponde interponer el recurso de revocación ante el órgano subordinado y el recurso jerárquico ante el Director del BPS.

La DNA también dicta actos administrativos. El Art. 185 de la Ley 16.736 aclara que “se considerará que una persona se encuentra en mora con la DNA cuando la existencia de su deuda surja de una resolución administrativa firme o de sentencia basada en autoridad de cosa juzgada”.

La persona que la DNA estableció que estaba en mora puede interponer el recurso de revocación ante su Director. Y agotada la vía administrativa puede interponer el recurso de anulación ante el TCA.

En cuanto a los tributos que son potestad de los Gobiernos Departamentales corresponde interponer el recurso de reposición ante el órgano que determinó el tributo y el de apelación ante el Intendente del departamento correspondiente.

### **D) RECURSO DE INCONSTITUCIONALIDAD ANTE LA SCJ**

Cuando un individuo se ve afectado por una ley tributaria que contradice la Constitución puede presentar el recurso de inconstitucionalidad ante la Suprema Corte de Justicia (SCJ).

Nada tiene que ver este recurso con el recurso de nulidad que se presenta ante el TCA. Un individuo interpone el recurso de inconstitucionalidad porque considera que se ve afectado negativamente por una ley que va contra la Constitución.

El Art. 313 de la Constitución en su último inciso aclara que “de toda contienda fundada en la Constitución entenderá la Suprema Corte de Justicia”.

### **E) RECURSO DE REFERENDUM Y PLEBISCITO**

Cada vez que los órganos legislativos aprueban una ley o un decreto departamental se entiende que la decisión que toman es representativa del pueblo, porque fue éste quien eligió la integración de los órganos legislativos. Si finalmente el pueblo se expresa en contra de ese acto legislativo puede interponer el recurso de referéndum, para lo cual se necesita un quórum del 25 % en el ámbito nacional y del 20% en el ámbito departamental.

Interpuesto el recurso el texto adoptado por los órganos representativos va a ser sometido a votación del Cuerpo Electoral correspondiente, estándose en definitiva a lo que resuelva el pueblo.

El Art. 79 de la Constitución regula el referéndum y expresa que no es aplicable respecto a las leyes que establecen tributos o que requieran iniciativa privativa del Poder Ejecutivo. Pero los decretos de los Gobiernos Departamentales con fuerza de ley pueden ser objeto de recurso de referéndum en todos los casos pues la integración de las Juntas Departamentales no es siempre con plena representación proporcional.

Por lo tanto, en lo referente a normas tributarias, el recurso de referéndum sólo se puede interponer contra decretos departamentales que creen o modifiquen impuestos de su competencia.

La Constitución en su Art. 304 reglamenta lo antedicho, “la ley, por mayoría absoluta de votos del total de componentes de cada Cámara, reglamentará el referéndum como recurso contra los decretos de las Juntas Departamentales”.

El plebiscito no es un recurso sino que forma parte del propio acto que se dicta. Se utiliza sólo para actos constitucionales. Por lo tanto no se puede reformar la constitución si no es por plebiscito, no es que se reforme y después si a alguien no le gusta recurre, sino que para implementar una reforma constitucional el pueblo la debe aprobar previamente mediante el plebiscito.

Por lo tanto todos los artículos con normas tributarias existentes en la Constitución sólo pueden ser derogadas o modificadas por plebiscito.

## **VIII) ANALISIS DE LA SITUACIÓN ACTUAL A NIVEL REGIONAL**

En este punto se analizan legislaciones de algunos países de Iberoamérica, identificando si poseen o no un Tribunal Tributario, o si están en vías de implementarlo. En el caso de que la legislación en estudio haya creado un Tribunal Tributario se estudiará, entre otros temas, la naturaleza de la norma que le dio origen, su normativa, su naturaleza jurídica, el grado de independencia que tiene respecto al Poder Ejecutivo y a la Administración Tributaria, sus cometidos, su composición y estructura, los requisitos y funciones de sus integrantes, los plazos que maneja, el efecto de sus decisiones, los recursos ante sus decisiones.

Asimismo se analizará en cada caso la forma de dirimir las controversias en materia tributaria entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, identificando en que etapa de este procedimiento interviene el Tribunal Tributario.

La propuesta que se desarrolla a continuación es analizar legislaciones referentes en orden ascendente en función al grado de independencia que posee el tribunal en estudio.

## **A) ARGENTINA**

### **A.I) TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN**

#### **INTRODUCCIÓN**

El Tribunal Fiscal de la Nación argentino (TFN) fue creado por la Ley 15.265 del 29 de diciembre de 1959, y comenzó a funcionar el 28 de abril de 1960. Es un organismo jurisdiccional administrativo que funciona dentro de la órbita del Ministerio de Economía y Producción, pero con independencia administrativa y financiera, cumpliendo funciones jurisdiccionales en las resoluciones de los litigios que se suscitan entre el organismo recaudador de impuestos y tributos aduaneros y los contribuyentes o particulares.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN), como último intérprete de la Constitución Nacional argentina, sentó una doctrina que se ha mantenido inalterable hasta la fecha, por la cual se admite la constitucionalidad de los tribunales administrativos siempre y cuando: se le reconozca a los litigantes el derecho a interponer un recurso ante los tribunales dependientes del Poder Judicial contra las resoluciones de dichos tribunales administrativos; y se le niegue a los tribunales administrativos la posibilidad de dictar resoluciones finales en cuanto a los hechos y el derecho controvertido.

El TFN tiene su sede en la Capital Federal de la República Argentina, pero puede actuar, constituirse y sesionar en cualquier lugar de la República, conforme lo prescripto en el Art. 145 de la Ley 11.683.

Según lo estipulado en el artículo mencionado puede establecerse en cualquier parte del país, ya sea mediante el establecimiento de delegaciones fijas en el interior, o mediante delegaciones móviles que funcionen en lugares y períodos determinados en el Reglamento de Procedimiento del TFN.

Sin embargo, pese a la autorización de la ley a establecerlas, cabe destacar que ni el Poder Ejecutivo ha dispuesto nunca la creación de las delegaciones fijas, ni tampoco el Reglamento del TFN ha fijado el establecimiento de las móviles.

#### **NORMATIVA**

La Ley 15.265 dio nacimiento al TFN y ha sido modificada y complementada por leyes, decretos, decisiones administrativas, resoluciones y acordadas.

En la actualidad la principal normativa del TFN está dada por el Código Aduanero argentino (CAA), la Ley 11.683 -que trata el tema de los procedimientos tributarios existentes en Argentina- y sus modificaciones, la Ley 25.964 -que establece la tasa de actuaciones derogando la Ley 22.610- modificada por la Ley 26.067.

La Acordada AA-840 del 22 de diciembre de 1993 y sus modificaciones definen el Reglamento de Procedimientos del TFN (RPTFN). El Art. 153 de la Ley 11.683 le otorga al TFN la potestad de dictar reglas de procedimiento que complementen las disposiciones de esta Ley, a fin de dar al proceso la mayor rapidez y eficacia. Dichas reglas son obligatorias para el TFN y las personas que actúen ante él, desde su publicación en el Boletín Oficial, y pueden ser modificadas para ajustarlas a las necesidades que la práctica aconseje.

A su vez el Presidente del TFN está facultado para dictar normas complementarias al RPTFN, tendientes a uniformar trámites procesales y cuestiones administrativas cuando no se encuentren previstos en el mismo.

Por último el Art. 197 de la Ley 11.683 establece que será de aplicación supletoria en los casos no previstos en esta Ley ni en el RPTFN, el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y, en su caso, el Código Procesal Penal de la Nación.

### **NATURALEZA JURÍDICA**

En relación a su naturaleza jurídica, se puede definir al TFN como un órgano jurisdiccional administrativo separado de la Administración activa, encuadrado en el Poder Ejecutivo. Pero con la característica particular de que actúa como entidad autárquica -autosuficiente- en el orden administrativo y financiero, en lo que se refiere a su organización y funcionamiento, teniendo a su cargo la administración y manejo de los fondos destinados a atender su presupuesto. (Arts. 154 Ley 11.683)

### **GRADO DE INDEPENDENCIA**

Atendiendo a la estructura del sector público de la República Argentina, el TFN es un órgano insertado en el Ministerio de Economía y Producción, dependiente de la Subsecretaría de Ingresos Públicos de la Secretaría de Hacienda. Pero a pesar de ello posee, como ya expresé, independencia desde el punto de vista administrativo y financiero.

También es independiente de la Administración Tributaria, pudiendo apartarse de sus resoluciones.

### **ATRIBUCIONES**

En la Ley 11.683 –Arts. 154 a 159- y en el CAA están previstas las competencias del TFN, pudiendo el Poder Ejecutivo extenderlas. (Art. 198 Ley 11.683)

El TFN es competente para entender: en los recursos que se interpongan contra la Dirección General Impositiva (DGI), relacionados con obligaciones tributarias y aplicación de sanciones; en los recursos que se interpongan contra actos administrativos vinculados a los derechos, gravámenes, accesorios y sanciones que aplique la Dirección General de Aduanas (DGA) en el ejercicio de las potestades inherentes a la misma, exceptuando el delito de contrabando; y en los recursos de amparo por demoras excesivas en la Administración.

La DGI y la DGA dependen de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), que es el ente encargado de ejecutar las políticas impulsadas por el Poder Ejecutivo Nacional en materia tributaria, aduanera y de recaudación de los recursos de la seguridad social. Fue creado en 1997 por el Decreto 618/997 y además de los dos mencionados órganos está integrado por la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social (DGRSS)

También es competencia del TFN resolver las apelaciones de los actos administrativos que ajustan quebrantos siempre y cuando dicho ajuste supere el límite de la competencia en razón del monto.

En materia impositiva la competencia del TFN se encuentra delimitada por los artículos 159 y 165 de la Ley 11.683 y en materia aduanera se encuentra reglada por el artículo 1.025 del CAA. Dichas normas delimitan la jurisdicción del TFN en razón al grado, la materia y el monto.

El TFN tiene una doble esfera de competencia, una originaria, otra como tribunal de apelación. En cuanto a la primera y en razón de la materia, el TFN conoce y decide como tribunal de primera instancia en las demandas de repetición -por pagos hechos en demasía- de impuestos y otros tributos y recursos de amparo. Y en cuanto a la segunda, entre otros casos, en determinaciones de oficio de impuestos y otros tributos, en resoluciones que aplican multas y en denegatorias fictas de reclamos administrativos de repetición.

Quedan fuera de la competencia del Tribunal, entre otros temas: la denegatoria de una solicitud de transferencia de saldo a favor; la reserva que tiene la de la DGI para aplicar recargos e intereses; intimaciones de pago de actualizaciones de saldo de declaraciones juradas; liquidaciones de anticipos y otros pagos a cuenta; el cuestionamiento de la liquidación de intereses y actualización cuando simultáneamente no se discuta la procedencia del gravamen; actos que dan por decaídos regímenes de facilidades de pago; actos de la DGI mediante los cuales se le hace saber a los contribuyentes que la deducción que efectuaran en la declaración jurada de un gravamen es improcedente; la resolución denegatoria de un pedido de prórroga para ingresar retenciones de impuestos declarados por el propio agente de retención; la simple intimación de pago formulada sin sustanciación alguna sobre la base de declaraciones cuya procedencia ha sido impugnada; resoluciones que declaran la caducidad de una prórroga.

## **COMPOSICIÓN Y ESTRUCTURA**

La estructura organizativa del TFN también se encuentra en la Ley 11.683 y en el CAA. La última modificación en su estructura fue aprobada por la Decisión Administrativa de Jefatura de Gabinete de Ministros N° 443/96.

Actualmente el TFN tiene dividida su competencia en materia impositiva y aduanera. La Ley prevé siete Salas, de las cuales cuatro tratan temas impositivos y tres temas aduaneros.

Cada Sala está integrada por tres Vocales, totalizando veintiuno. Las Salas Aduaneras están compuestas sólo con Vocales abogados, mientras que las Impositivas están integradas por dos abogados y un contador, lo que se justifica por la concurrencia de elementos técnicos-contables que encierra el fenómeno jurídico-tributario.

Cada Vocal es asistido en sus funciones por un Secretario, denominado Secretario Letrado de Vocalía, el cual debe poseer título de abogado o contador. Los mismos son designados por el TFN -Art. 157 Ley 11.683-, al igual que los Secretarios Generales. Estos últimos son tres e integran cada uno una secretaría, a saber: Secretaría General de Asuntos Administrativos, Secretaría General de Asuntos Impositivos y Secretaría General de Asuntos Aduaneros.

Es responsabilidad de los Secretarios Generales y Secretarios de Vocalía velar por el cumplimiento de las obligaciones que emanan de la Ley 25.964, ley que regula la tasa de actuaciones. A este efecto, deben facilitar las causas a los encargados de la percepción de la tasa en las oportunidades en que esta ley prevé su ingreso, y verificar el pago, ajustándose además a lo establecido por el artículo 7° de la presente, y procurando evitar demoras que obstaculicen la sustanciación del proceso. El incumplimiento de estos deberes se considera falta grave.

Al TFN lo representará legalmente su Presidente que, entre otras atribuciones y responsabilidades debe: organizar y reglamentar el funcionamiento interno del TFN en sus aspectos estructurales, funcionales y de administración de personal, incluyendo el dictado y/o modificación de la estructura orgánico-funcional y el estatuto del personal; proponer al Poder Ejecutivo el escalafón del personal y su reglamento, incluidos el régimen disciplinario pudiendo dictar las disposiciones reglamentarias pertinentes; designar personal con destino a la planta permanente y/o temporaria así como también, promover, aceptar renunciaciones, disponer cesantías, exoneraciones y otras sanciones disciplinarias, con arreglo al régimen legal vigente y al estatuto que en consecuencia se dicte; fijar el horario general y los horarios especiales en que desarrollará su actividad el organismo, de acuerdo con las necesidades de la función específicamente jurisdiccional que el mismo cumple; elevar anualmente a la Secretaría de Hacienda, dependiente del Ministerio de Economía el plan de acción y el anteproyecto de presupuesto de gastos e inversiones para el ejercicio siguiente; administrar su presupuesto, resolviendo y aprobando los gastos e inversiones del organismo, pudiendo redistribuir los créditos sin alterar el monto total asignado; licitar, adjudicar y contratar suministros, adquirir, vender, permutar, transferir y disponer de toda forma respecto de bienes muebles e inmuebles para el uso de sus oficinas o del personal, conforme las necesidades del servicio, aceptar donaciones con o sin cargo. (Art. 158 Ley 11.683)

También existe el cargo de Vicepresidente, que le corresponde al Vocal más antiguo de competencia distinta a la que corresponde al Vocal que ejerce la presidencia.

La estructura del órgano se completa con el Auditor Interno y más de un centenar de empleados incorporados al Sistema Nacional de la Profesión Administrativa.

### **DESIGNACIÓN, REMOCIÓN E INCOMPATIBILIDADES DE LOS VOCALES**

Para ser Vocal se deben reunir ciertos requisitos, entre los que se destacan ser argentino, de treinta o más años de edad y con cuatro años o más de ejercicio de la profesión de abogado o contador, según corresponda (Art. 146 Ley 11.683). Los Vocales son designados por el Poder Ejecutivo previo concurso de antecedentes.

El Poder Ejecutivo también es el encargado de elegir entre los Vocales al Presidente del TFN, designación que se realiza por el término de tres años, con la posibilidad de ser reelegido nuevamente para el cargo en forma inmediata luego de vencida la designación. El Presidente debe, luego de concluido el término de su designación, seguir ejerciendo las funciones del cargo hasta tanto sea reelegido en dicha función o hasta que sea elegido para el cargo otro Vocal del TFN.

Para garantizar la independencia e imparcialidad de sus miembros, se han establecido una serie de garantías similares a las que corresponden a los magistrados del Poder Judicial de la Nación, tales como la garantía de la inamovilidad e intangibilidad de su remuneración. (Arts. 146, 6º párrafo y 148 de la Ley 11.683)

De acuerdo al Art. 148 de la Ley 11.683 los miembros del TFN sólo pueden ser removidos previa decisión de un jurado presidido por el Procurador del Tesoro de la Nación e integrado por cuatro miembros abogados que posean diez años de ejercicio en la profesión. Estos miembros son nombrados anualmente por el Poder Ejecutivo a propuesta del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal y actuarán sin percibir ningún tipo de remuneración. La causa

se formará obligatoriamente si existe acusación del Poder Ejecutivo o del Presidente del TFN y sólo por decisión del jurado si la acusación tuviera cualquier otro origen.

Son causas de remoción: el mal desempeño de sus funciones; el desorden de conducta; la negligencia reiterada que dilate la sustanciación de los procesos; la comisión de delitos cuyas penas afecten su buen nombre y honor; la ineptitud; la violación de las normas sobre incompatibilidad; y la falta de excusarse cuando ella hubiera procedido.

En cuanto a las incompatibilidades de los Vocales, el Art. 149 de la citada Ley, establece puntualmente que no están autorizados a ejercer el comercio, realizar actividades políticas o cualquier actividad profesional -salvo que se tratare de la defensa de los intereses personales, del cónyuge, de los padres o de los hijos-, ni desempeñar empleos públicos o privados, excepto la comisión de estudios o la docencia.

Los Secretarios Generales y los Secretarios Letrados de Vocalía tendrán las mismas incompatibilidades que las establecidas en el párrafo anterior.

## **PLAZOS**

Los plazos que maneja la normativa argentina en cuanto al trámite a realizarse ante el TFN son variados. Dependen tanto del tipo como de la cuestión del recurso o demanda. A continuación se mencionan algunos de ellos, aclarando que todos los términos son de días hábiles y se suspenden durante el período anual de ferias del TFN. (Art. 152 Ley 11.683)

El recurso de apelación ante el TFN se interpone por escrito dentro de los quince días de notificada la resolución administrativa. Tal circunstancia debe ser comunicada por el recurrente a la DGI o a la DGA, en su caso, dentro del mismo plazo. (Art. 166 Ley 11.683)

En los casos de que el TFN disponga de medidas para mejor proveer el término para dictar sentencia se amplía en treinta días.

Producida la contestación de la DGI o de la DGA, en su caso, el Vocal da traslado por el término de diez días al apelante de las excepciones que aquéllas hubieran opuesto para que las conteste y ofrezca la prueba que haga a las mismas. Dentro de los diez días el Vocal también debe resolver sobre la admisibilidad de las excepciones que se hubieran opuesto. (Art. 171 Ley 11.683)

Si subsisten hechos controvertidos luego de que no se hubiesen planteado excepciones o luego de tramitadas las mismas, el Vocal resuelve sobre la pertinencia y admisibilidad de las pruebas, proveyéndolas en su caso y fijando un término que no podrá exceder de sesenta días para su producción. (Art. 173 Ley 11.683)

A pedido de cualesquiera de las partes, el Vocal puede ampliar dicho término por otro período que no exceda de treinta días, a no ser que medie acuerdo entre las partes, caso en el cual la ampliación se puede llevar hasta un período de cuarenta y cinco días. (Art. 173 Ley 11.683)

## **INTERPRETACIÓN DE NORMAS Y APRECIACIÓN DE HECHOS POR PARTE DEL TFN**

Según lo establecido en el Art. 185 de la Ley 11.683, el TFN se encuentra imposibilitado de pronunciarse respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y

sus reglamentaciones, como asimismo de las resoluciones delegadas, a no ser que la jurisprudencia de la CSJN haya declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por ese Tribunal.

Esto es así, porque en el sistema jurídico argentino la facultad de declarar la inconstitucionalidad de una ley está limitada a los órganos jurisdiccionales dependientes del Poder Judicial, sin que resulte posible extenderla a los órganos jurisdiccionales dependientes del Poder Ejecutivo, ya que ello implicaría un quebrantamiento del principio de separación de poderes que consagra la Constitución Nacional Argentina.

La disposición del artículo mencionado es claramente una limitación impuesta al TFN, sin que corresponda entenderlo en el sentido de competencia y, por lo tanto, sería posible acceder al mismo agravándose únicamente sobre la inconstitucionalidad de las leyes, sus reglamentaciones y resoluciones delegadas.

Por otro lado el Art. 151 de la Ley 11.683 indica que cuando la misma cuestión de derecho haya sido objeto de pronunciamientos divergentes por parte de diferentes Salas del TFN, debe fijarse la interpretación de la ley que todas las Salas deberán seguir uniformemente de manera obligatoria, mediante su reunión en plenario.

La convocatoria a plenario es efectuada de oficio o a pedido de cualquier Sala, por el Presidente o el Vicepresidente, según la materia de que se trate. Cuando la interpretación verse sobre disposiciones legales de aplicación común a las Salas Impositivas y Aduaneras, el plenario se integra con todas las Salas y es presidido por el Presidente del TFN.

Si se tratara de disposiciones de competencia exclusiva de las Salas Impositivas o de las Salas Aduaneras, el plenario se integra exclusivamente con las Salas competentes en razón de la materia. En este caso es presidido por el Presidente del TFN o el Vicepresidente, según el caso, y se constituye válidamente con la presencia de los dos tercios de los miembros en ejercicio, para fijar la interpretación legal por mayoría absoluta. El mismo quórum y mayoría se requiere para los plenarios conjuntos. Quien preside los plenarios tiene doble voto en caso de empate.

Cuando alguna de las Salas obligadas a la doctrina sentada en los plenarios entienda que en determinada causa corresponde rever esa jurisprudencia, debe convocarse a nuevo plenario, resultando aplicable al respecto lo establecido precedentemente.

Convocados los plenarios se notifica a las Salas para que suspendan el pronunciamiento definitivo en las causas en que se debaten las mismas cuestiones de derecho. Hasta que se fije la correspondiente interpretación legal, quedan suspendidos los plazos para dictar sentencia, tanto en el expediente sometido al acuerdo como en las causas análogas.

## **EFEECTO DE SUS DECISIONES**

Las sentencias del TFN agotan la vía administrativa, pasando en autoridad de cosa juzgada y debiéndose cumplir dentro de quince días de quedar firme si es que no se interpone el recurso de revisión y de apelación limitada para ante la Cámara Nacional competente.

## **RECURSOS ANTE SUS DECISIONES – DEMANDA CONTENCIOSA**

Puede interponerse demanda contenciosa ante la Cámara Nacional de Apelaciones contra las sentencias dictadas por el TFN en materia de tributos o sanciones; contra las decisiones adoptadas por el TFN en los recursos de amparo ante él interpuestos; y contra demoras de la justicia del TFN. Exigiéndose en el primer y último caso que se cuestione una suma mayor a doscientos pesos argentinos. (Art. 86 Ley 11.683)

Las sentencias así dictadas por la justicia nacional, como las dictadas en las causas por ejecución de las mismas, son definitivas, pasan en autoridad de cosa juzgada y no autorizan el ejercicio de la acción de repetición por ningún concepto, sin perjuicio del recurso de inconstitucionalidad ante la CSJN.

## **CONCLUSIONES**

El TFN es un órgano administrativo insertado en el del Ministerio de Economía y Producción que goza de autonomía administrativa y financiera, manteniéndose independiente de la Administración Tributaria. Su principal función es la de entender en los conflictos en materia tributaria y aduanera suscitados entre las distintas administraciones y los deudores tributarios.

La justificación de su existencia se encuentra en otorgar a los pasivos de obligaciones tributarias una adecuada revisión de sus deudas, controlando lo realizado por la ANIP y asegurando el debido proceso.

Cabe agregar que el Tribunal se rige por las reglas del principio inquisitivo a fin de acceder a la verdad material, asimismo no se encuentra limitado al mero examen de la cuestión de derecho, sino que entra también en su conocimiento el análisis de las circunstancias de hecho o fácticas que sirvieron de base al acto apelado.

La instauración de este organismo administrativo jurisdiccional consagró un avance para la efectiva vigencia del principio de legalidad y los derechos de los contribuyentes al contener los efectos del principio del solve el repete, entendido en general como aquél en virtud del cual se exige el pago previo de la obligación tributaria como condición para la revisión amplia de la determinación administrativa. Actualmente, para evitar el pago de los tributos y accesorios en discusión ante la justicia, se debe demostrar la imposibilidad de poder efectuarlo.

Por tales razones, y por la jerarquía de los miembros que lo integran, el TFN es una opción más que considerable al momento de requerir justicia tributaria en Argentina.

En relación a la forma de dirimir las controversias en materia tributaria se puede concluir que los legisladores argentinos han elegido un sistema mixto para solucionarlas, en donde se complementan la jurisdicción administrativa que reside en el TFN y la jurisdicción judicial a cargo evidentemente del Poder Judicial, que mantiene el control de lo resuelto en la sede administrativa, atendiendo la preferencia y exclusividad constitucional que posee.

## **A.II) PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS**

### **A.II.1) PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO - TRIBUTARIO**

#### **A.II.1.1) RECURSO DE RECONSIDERACIÓN**

Según el Art. 76 de la Ley 11.683 contra las resoluciones que impongan sanciones o determinen tributos y/o accesorios en forma cierta o presunta, o que dicten reclamos por repetición de tributos y/o accesorios que se hubieren abonado de más, los infractores o responsables pueden interponer dentro de quince días de notificados, a su opción, el recurso de reconsideración para ante el superior, o el recurso de apelación para ante el TFN competente, cuando fuere viable.

El recurso de reconsideración se interpone 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.

Luego de interpuesto este recurso, el juez administrativo dictara resolución dentro de los veinte días y le notifica al interesado. (Art. 80 Ley 11.683)

Las sanciones de multa y clausura, y la de suspensión de matrícula, licencia e inscripción en el respectivo registro, cuando proceda, son recurribles dentro de los cinco días por apelación administrativa ante los funcionarios superiores que designe la AFIP, quienes deben expedirse en un plazo no mayor a los diez días. La resolución de estos últimos causa ejecutoria, correspondiendo que sin otra sustanciación, la AFIP proceda a la ejecución de dichas sanciones, por los medios y en las formas que para cada caso autoriza la presente ley. (Art. 77 Ley 11.683)

La resolución a que se refiere el párrafo anterior, es recurrible por recurso de apelación, otorgado en todos los casos con efecto devolutivo, ante los Juzgados en lo Penal Económico de la Capital Federal y Juzgados Federales en el resto del territorio de la República Argentina. El escrito del recurso debe ser interpuesto y fundado en sede administrativa, dentro de los cinco días de notificada la resolución. (Art. 78 Ley 11.683)

La resolución que disponga el decomiso de la mercadería sujeta a secuestro o interdicción es recurrible dentro de los tres días por apelación administrativa ante los funcionarios superiores que designe la AFIP, quienes deben expedirse en un plazo no mayor a diez días. En caso de urgencia, dicho plazo se reduce a cuarenta y ocho horas de recibido el recurso de apelación. (Art. 1 punto XXII de la Ley 26.044)

Esta última resolución es recurrible por recurso de apelación ante los Juzgados en lo Penal Tributario de la Capital Federal y Juzgados Federales en el resto del territorio de la República Argentina, el que tendrá efecto suspensivo respecto del decomiso de la mercadería con mantenimiento de la medida preventiva de secuestro o interdicción. El escrito del recurso debe ser interpuesto y fundado en sede administrativa, dentro de los tres días de notificada la resolución. (Art. 1 punto XXII de la Ley 26.044)

Si en el término señalado de quince días, al que hace referencia el Art. 76 de la Ley 11.683, no se interpusiere alguno de los recursos autorizados, las resoluciones se tendrán por firmes. En el mismo caso, pasarán en autoridad de cosa juzgada las resoluciones sobre multas y reclamos por repetición de impuestos.

## **A.II.1.2) RECURSOS ANTE EL TFN**

### **A.II.1.2.1) RECURSO O DEMANDA ANTE EL TFN**

La demanda ante el TFN es una demanda directa de repetición, ya que se trata de un órgano jurisdiccional de segunda instancia administrativa que conoce, en consecuencia, de recursos.

#### **GENERALIDADES**

Cuando el TFN recibe un nuevo expediente su distribución se realiza mediante sorteo público, de tal modo que los expedientes sean adjudicados a los Vocales en un número sucesivamente uniforme. Los Vocales actúan como instructores de las causas que les sean adjudicadas. (Art. 151 Ley 11.683)

La Sala que interviniere está facultada a disponer la acumulación de los asuntos, o la escisión de las causas unidas originaria o posteriormente, aun sin instancia de parte. Requiriéndose resolución del TFN en pleno cuando se trate de la unión de autos que tramitan por diferentes Salas y en supuestos de escisión si mediara acumulación dispuesta por el TFN en pleno, el cual no puede disponer acumulaciones por razones de economía procesal.

En la instancia ante el TFN los interesados pueden actuar personalmente, por medio de sus representantes legales, o por mandatario especial, el que debe acreditar su calidad de tal mediante simple autorización certificada por el Secretario del TFN o escribano público. (Art. 160 Ley 11.683)

La representación y patrocinio ante el TFN se ejerce por las personas autorizadas para actuar en causas judiciales. Tales funciones pueden ser desempeñadas, además, por doctores en ciencias económicas o contadores públicos, inscriptos en la respectiva matrícula. (Art. 161 Ley 11.683)

Los Vocales tienen la facultad de llamar a audiencia durante el término de prueba cuando así lo estimen necesario. En este caso la intervención personal del Vocal o su Secretario debe cumplirse bajo pena de nulidad, sin posibilidad de confirmación. La nulidad puede ser invocada por cualesquiera de las partes, en cualquier estado del proceso. (Art. 163 Ley 11.683)

Le comete al TFN impulsar de oficio el procedimiento, teniendo amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes, salvo que mediare la admisión total o parcial de una de ellas a la pretensión de la contraria, en cuyo caso, si el desistimiento o allanamiento fuera aceptado por la contraparte, deberá dictar sentencia teniendo a la litigante por desistida o allanada según corresponda. Cuando el Fisco allana debe hacerlo por resolución fundada. (Art. 164 Ley 11.683)

Hasta el momento de dictar sentencia el TFN puede disponer las medidas para mejor proveer que estime oportunas, incluso medidas periciales por intermedio de funcionarios que le proporcione la AFIP o aquellos organismos nacionales competentes en la materia de que se trate. Tales funcionarios actuarán bajo la exclusiva dependencia del TFN. (Art. 177 Ley 11.683)

Salvo en materia de sanciones y sin perjuicio de las facultades mencionadas en los párrafos anteriores, no se pueden ofrecer pruebas que no hubieran sido ofrecidas en el correspondiente procedimiento ante la DGI, con excepción de la pruebas sobre hechos nuevos o las necesarias

para reputar el resultado de medidas para mejor proveer dispuestas en sede administrativa. (Art. 166 Ley 11.683)

El TFN y el Vocal interviniente también tienen facultad para aplicar sanciones a las partes y demás personas vinculadas con el proceso, en caso de desobediencia o cuando no presten la adecuada colaboración para el rápido y eficaz desarrollo del proceso. Las sanciones pueden consistir en llamados de atención, apercibimiento o multas. En el caso de que la sanción sea una multa la resolución firme que la imponga debe cumplirse dentro del tercer día, bajo apercibimiento de seguir la vía de ejecución fiscal establecida en el Código Procesal, Civil y Comercial de la Nación. (Art. 162 Ley 11.683)

Las resoluciones que establecen dichas sanciones pueden ser apeladas dentro del término de tres días ante la Cámara Nacional competente, pero el recurso se sustanciará dentro del término y forma previstos para la apelación de la sentencia definitiva.

### **TERMINOS PARA SU INTERPOSICIÓN**

Los recursos y demandas deben presentarse por escrito, dentro de los quince días de notificada la resolución administrativa (Art. 166 Ley 11.683 y Art. 1133 del CAA). Por cuestiones obvias, este plazo no rige, entre otros casos, para los recursos por retardo en materia aduanera (Art. 1133 CAA), ni para los recursos por retardo de repetición en materia impositiva (Arts. 81 y 181, Ley 11.683).

La mencionada presentación debe efectuarse en la sede del TFN, o en las mesas de entradas de las oficinas del interior del país de la AFIP. Estas últimas funcionan como mesas de entradas del TFN, con el único fin de recibir los recursos y demandas que promuevan las personas domiciliadas en las respectivas jurisdicciones (Art. 2 del RPTFN).

El transcurso del citado plazo de quince días sin que el acto sea recurrido implica, en el caso de la imposición de multas, que ésta quede firme y adquiera la calidad de cosa juzgada. En el supuesto de actos que determinan impuestos, la no recurrencia de los mismos dentro del citado plazo, en cambio, si bien provoca la firmeza del acto, el mismo no pasa en calidad de cosa juzgada (Art. 79 Ley 11.683).

Si el acto que no se impugna en término es un acto determinativo de oficio, el contribuyente no tiene ya la posibilidad de plantear su disconformidad con el mismo ante un tribunal jurisdiccional si no es por la vía de la repetición.

En cambio, las consecuencias son más graves si el acto que no se ha impugnado dentro del término de quince días es un acto administrativo que impone una multa, pues la única posibilidad que subsiste para cuestionar la procedencia de la misma es interponer contra dicho acto el recurso de reconsideración para ante el órgano que lo dictó, y que la Administración tramite el mismo como denuncia de ilegitimidad, por haberse presentado fuera de plazo (Art. 1º, Inc. 6º, Ley 11.683). Pero ante la resolución de esta última vía, la jurisprudencia se ha pronunciado por la irrecurribilidad ante la justicia.

### **REQUISITOS PARA SU INTERPOSICIÓN**

Los requisitos de forma y condiciones a que debe ajustarse el recurso o la demanda se rigen por el RPTFN, por el Art. 166 de la Ley 11.683, y por el Art. 1145 2º apartado del CAA.

En el escrito, según el artículo 19 del RPTFN, deben especificarse: la naturaleza del recurso o demanda; el gravamen a que se refiere y número de inscripción, si lo hubiere; el período o períodos fiscales pertinentes; el nombre o razón social, domicilio real, domicilio fiscal y domicilio constituido del recurrente, en éste último caso necesariamente en la Capital Federal; el nombre y domicilio constituido de los representantes y patrocinantes, que también deben constituirse dentro del radio de la Capital Federal; el monto cuestionado; la exposición clara y sucinta de los hechos, la individualización de la resolución administrativa que se cuestiona, con su fecha, y del funcionario administrativo interviniente, como también el número de expediente administrativo; las pruebas que se ofrecen; las excepciones que el recurrente oponga contra el acto recurrido; el derecho expuesto en forma sucinta, con mención de las normas jurídicas aplicables; el petitório en términos concretos.

En los casos en que la demanda o recurso fueran manifiestamente ajenos a la competencia del TFN éste los rechazará por resolución fundada.

En caso de existir defectos formales en la presentación, el Vocal debe intimar al recurrente o demandante a fin de que los subsane en el plazo que fije, bajo apercibimiento de tenerlo por no presentado. Luego el TFN resolverá lo que corresponda dentro de los veinte días de vencido el plazo otorgado (Art. 23 RPTFN).

En caso de conexión jurídica pueden varias partes demandar o recurrir en un mismo proceso interponiendo las acciones o recursos en un solo escrito, hecho que se denomina acumulación subjetiva de acciones. De igual modo puede proceder el actor cuando recurriere diversas resoluciones administrativas emanadas del mismo organismo recaudador o entablase con relación a éste diversas demandas de repetición. Este último caso se conoce con el nombre de acumulación objetiva de acciones.

También es necesario acreditar, en caso de corresponder, el pago de la tasa de actuación ante el TFN. La Ley 25.964, modificada por la Ley 26.067, establece una tasa de actuaciones a aplicarse por el TFN, pero siendo de cargo su recaudación de la AFIP. (Art. 11 Ley 25.964)

Según sus primeros artículos todas las actuaciones, cualquiera sea su naturaleza, susceptibles de apreciación pecuniaria ante el TFN en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y en las delegaciones fijas o móviles que se establezcan en cualquier lugar de la República Argentina, están sujetas a una tasa del dos con cincuenta centésimos por ciento, salvo las exenciones dispuestas en éste u otro texto legal.

Esta tasa se calcula sobre el importe total cuestionado -incluyendo sanciones-, y/o el valor de la mercadería comisada o prohibida, que constituya la pretensión del recurrente o demandante.

En el recurso de amparo la tasa por actuaciones se integra en concepto de monto fijo en la suma de ochenta pesos argentinos. Las ampliaciones de recurso o demanda están sujetas a la tasa, como si fueran juicios independientes del principal.

De acuerdo con el Art. 3 de la Ley 25.964 la tasa es abonada por la parte actora o recurrente, en su totalidad, en el acto de iniciación de las actuaciones, sin perjuicio de su posterior reajuste al tiempo de practicarse la liquidación definitiva.

La tasa se reduce al tercio, según el quinto artículo, cuando prosperen excepciones previas que pongan fin al litigio y en las causas que finalicen por desistimiento de la actora anterior a la contestación del traslado del recurso por el fisco nacional.

La tasa por actuaciones integra las costas del juicio y es soportada, en definitiva, por las partes, en la misma proporción en que dichas costas deban ser satisfechas. (Art. 6 Ley 25.964)

Están exentas del pago de la tasa por actuaciones, en concordancia con el Art. 9 de la mencionada Ley, las personas que actúen con beneficio de litigar sin gastos. El trámite tendiente a obtener dicho beneficio también está exento de tributar. Esta exención puede invocarse o acreditarse tanto al comienzo como durante el trámite de las actuaciones.

### **EFFECTOS SUSPENSIVOS DE LOS RECURSOS**

Los Arts. 167 de la Ley 11.683 y 1134 del CAA establecen que los efectos de la intimación de pago contenida en un acto administrativo que impone multa o determina impuesto se suspende cuando dicho acto es apelado ante el TFN, suspensión que opera hasta tanto éste dicte sentencia definitiva en la causa.

Si el acto apelado por el actor ha sido consentido parcialmente, la suspensión de los efectos de la intimación de pago sólo comprende las sumas que han sido cuestionadas mediante el recurso interpuesto, debiéndose pagar las sumas consentidas en el término legalmente establecido, pues la falta de pago de dichas sumas, habilita al Fisco a librar boleta de deuda e iniciar el juicio de ejecución fiscal.

Cabe aclarar que la interposición del recurso ante el órgano administrativo que lo dictó o su superior jerárquico no suspenden la intimación de pago respectiva, que deberá cumplirse en la forma establecida por la ley.

### **RECURSO O DEMANDA DE APELACIÓN**

Los contribuyentes o responsables pueden interponer, cómo se mencionó anteriormente, el recurso de apelación para ante el TFN competente, contra las resoluciones de la AFIP que impongan sanciones o determinen tributos y/o accesorios en forma cierta o presunta, o que dicten reclamos por repetición de tributos y/o accesorios que se hubieren abonado de más, dentro de quince días de notificados. (Arts. 76 y 165 Ley 11.683)

No procede esta demanda respecto de las liquidaciones de anticipos y otros pagos a cuenta, sus actualizaciones e intereses. Asimismo no es utilizable esta vía recursiva en las liquidaciones de actualizaciones e intereses cuando simultáneamente no se discuta la procedencia del gravamen, y cuando el importe no alcance los mínimos exigidos por la ley.

Si la determinación tributaria y la imposición de sanción se decidieran conjuntamente, la resolución íntegra puede apelarse cuando ambos conceptos en conjunto superen el importe mínimo, sin perjuicio de que el interesado pueda recurrir sólo por uno de esos conceptos pero siempre que éste supere dicho importe mínimo. (Art. 165 Ley 11.683)

Luego de presentado y aceptado el recurso se dará traslado del mismo, por treinta días, a la apelada para que lo conteste, oponga excepciones, acompañe el expediente administrativo y ofrezca su prueba. Este plazo sólo es prorrogable por conformidad de partes manifestada por escrito al TFN dentro de ese plazo y por un término no mayor de treinta días. Si no lo hiciera, de

oficio o a petición de parte, el Vocal instructor hará un nuevo emplazamiento a la repartición apelada para que lo conteste en el término de diez días bajo apercibimiento de rebeldía y de continuarse con la sustanciación de la causa. (Art. 169 Ley 11.683)

La rebeldía, por lo tanto, no altera la secuencia del proceso y si en algún momento cesare, continuará la sustanciación sin que pueda en ningún caso retrogradar. (Art. 170 Ley 11.683)

El Art. 171 de la Ley 11.683 regula el tema de las excepciones que las partes pueden interponer en el proceso. Aclara que producida la contestación de la DGI o de la DGA, en su caso, el Vocal debe dar traslado por el término de diez días al apelante, de las excepciones que aquéllas hubieran opuesto para que las conteste y ofrezca la prueba que haga a las mismas.

Las excepciones que pueden oponer las partes como de previo y especial pronunciamiento son: incompetencia, falta de personería, falta de legitimación en el recurrente o la apelada, litispendencia, cosa juzgada, defecto legal, prescripción, nulidad.

Otro tipo de excepciones se resolverán con el fondo de la causa, y la resolución que así lo disponga será inapelable.

Dentro de los diez días el Vocal también debe resolver sobre la admisibilidad de las excepciones que se hubieran opuesto, ordenando la producción de las pruebas que se hubieran ofrecido, en su caso. Producidas aquéllas, el Vocal interviniente elevará los autos a la Sala en un plazo máximo de cinco días. (Arts. 171 y 172 Ley 11.683)

Si subsisten hechos controvertidos luego de que no se hubiesen planteado excepciones o luego de tramitadas las mismas, el Vocal debe resolver sobre la pertinencia y admisibilidad de las pruebas, proveyéndolas en su caso y fijando un término que no podrá exceder de sesenta días para su producción. (Art. 173 Ley 11.683)

A pedido de cualesquiera de las partes, el Vocal puede ampliar dicho término por otro período menor o igual a treinta días, a no ser que medie acuerdo entre las partes, caso en el cual la ampliación se puede llevar hasta un período de cuarenta y cinco días. (Art. 173 Ley 11.683)

Vencido el término de prueba o diligenciadas las medidas para mejor proveer que hubiere ordenado o transcurrido ciento ochenta días del auto que las ordena -prorrogables por una sola vez por igual plazo- el Vocal Instructor debe declarar su clausura y elevar de inmediato los autos a la Sala, la que de inmediato los pondrá a disposición de las partes para que produzcan sus alegatos, por el término de diez días. (Art. 176 Ley 11.683)

Cuando por auto fundado el TFN entienda necesario un debate más amplio debe convocar a audiencia para la vista de la causa. Dicha audiencia se realiza dentro de los veinte días de la elevatoria de la causa a la sala, pudiendo el TFN suspenderla por única vez, fijando una nueva fecha de audiencia para dentro de los treinta días posteriores a la primera. (Art. 176 Ley 11.683)

Cuando no debiera producirse prueba, le compete al Vocal elevar de inmediato los autos a la Sala respectiva. (Art. 176 Ley 11.683)

### **SENTENCIA DEL TFN**

La regulación de la sentencia del TFN está dada por los Arts. 184 a 191 de la Ley 11.683.

El primer artículo mencionado establece que cuando no deba producirse prueba o vencido el término para alegar, o celebrada la audiencia para la vista de la causa, en su caso, el TFN pasará los autos a la Sala respectiva para dictar sentencia. Los distintos plazos para realizar dicho acto ya fueron señalados en el apartado anterior. (Art. 184 Ley 11.683)

Salvo para el caso de que el TFN haya pedido medidas para mejor proveer, la sentencia debe dictarse dentro de los siguientes términos, contados a partir del llamamiento de autos para sentencia: quince días cuando se resuelvan excepciones, tratadas como cuestiones previas y de especial pronunciamiento; treinta días cuando se trate de la sentencia definitiva y no se produjeran pruebas; y sesenta días cuando se trate de la sentencia definitiva y hubiere mediado producción de prueba en la instancia. (Art. 188 Ley 11.683)

Los mencionados plazos se elevan al doble cuando sea necesaria la intervención de Vocales subrogantes. (Art. 188 Ley 11.683)

Los plazos señalados se prorrogarán cuando el Poder Ejecutivo Nacional resuelva de modo general establecer términos mayores en atención al cúmulo de trabajo que pesare sobre el TFN, demostrado por estadísticas que éste le someterá. (Art. 190 Ley 11.683)

En cuanto al acto de dictaminar sentencia la normativa menciona que en caso de vacancia o licencia de uno de los tres Vocales integrantes de la misma Sala, puede dictarse sentencia con el voto coincidente de dos de los miembros. En cualquier otro caso deben participar de la sentencia los tres Vocales de la Sala. (Art. 184 Ley 11.683)

La sentencia así dictada no puede contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, a no ser que la jurisprudencia de la CSJN haya declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso puede seguirse la interpretación efectuada por ese TFN. (Art. 185 Ley 11.683)

Pero si puede, como ya fue mencionado, declarar que la interpretación ministerial o administrativa aplicada, en el caso concreto analizado, no se ajusta a la ley interpretada. En ambos supuestos, la sentencia es comunicada al organismo de superintendencia competente. (Art. 186 Ley 11.683)

El TFN también tiene la facultad de practicar en la sentencia la liquidación del tributo y accesorios y fijar el importe de la multa o, si lo estimare conveniente, dar las bases precisas para ello, ordenando a las reparticiones recurridas a que practiquen la liquidación en el término de treinta días prorrogables por igual plazo y una sola vez, bajo apercibimiento de practicarlas el recurrente. (Art. 187 Ley 11.683)

De la liquidación practicada por las partes se da traslado por cinco días, vencidos los cuales el TFN resolverá dentro de los diez días. Esta resolución es apelable en el plazo de quince días, debiendo fundarse al interponer el recurso. (Art. 187 Ley 11.683)

Notificada la sentencia, las partes pueden solicitar, dentro de los cinco días, que se aclaren ciertos conceptos oscuros, se subsanen errores materiales, o se resuelvan puntos incluidos en el litigio y omitidos en la sentencia. (Art. 191 Ley 11.683)

Si la sentencia decidiera cuestiones previas que no ponen fin al litigio, la posibilidad de apelarla queda postergada hasta el momento de apelarse la sentencia definitiva. (Art. 189 Ley 11.683)

La parte vencida en el juicio debe pagar todos los gastos causídicos y costas de la contraria, aún cuando ésta no lo hubiere solicitado. Sin embargo la Sala respectiva puede eximir total o parcialmente de esta responsabilidad al litigante vencido, siempre que encuentre mérito para ello, expresándolo en su pronunciamiento bajo pena de nulidad de la eximición. (Art. 184 Ley 11.683)

#### **A.II.1.2.1) RECURSO DE AMPARO ANTE EL TFN**

El amparo propiamente dicho es la acción que tiene por objeto que se deje sin efecto un acto u omisión de la autoridad pública o de un particular que, en forma actual e inminente, restrinja, altere o amenace, con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, los derechos o garantías reconocidos por la Constitución Nacional.

La justificación de la aparición de esta acción en la vida jurídica general está dada por un lado por la necesidad de prestar rápida y efectiva garantía a los derechos individuales, y por la general reducción del hábeas corpus a la tutela de la libertad física. La esencia del amparo reside en la necesidad de evitar la irreparabilidad del interés legítimo vulnerado.

Particularmente el recurso de amparo ante el TFN está regulado por los Arts. 182 y 183 de la Ley 11.683.

La normativa mencionada establece que puede interponerlo toda persona, individual o colectiva, perjudicada en el normal ejercicio de un derecho o actividad por demora excesiva de los empleados administrativos al realizar un trámite o diligencia a cargo de la AFIP.

Por demora excesiva debe entenderse una demora injustificada o arbitraria, pero no la resultante de trámites exigidos para el debido esclarecimiento de los presupuestos de hecho cuyo contralor incumbe, de modo específico, al órgano recaudador.

Por lo tanto el recurso de amparo resulta procedente cuando el organismo recaudador demora en realizar el acto debido, y más aún cuando se niega a efectuarlo invocando una interpretación que no se acomoda a las reglas vigentes.

Para la procedencia del amparo es requisito que la demora sea actual, es decir que, al momento de dictarse la sentencia, la repartición fiscal no haya dictado el pronunciamiento cuya demora motivó la interposición del recurso de amparo.

Otro requisito que debe cumplir el recurrente es el de previamente haber interpuesto pedido de pronto despacho ante la autoridad administrativa, habiendo transcurrido un plazo de quince días sin que se hubiere resuelto su trámite.

Anteriormente se requería además que no existieran otros recursos o remedios judiciales o administrativos que permitiesen obtener la protección del derecho o garantía constitucional lesionado. Pero reciente jurisprudencia del TFN ha sostenido al respecto que puede darse la existencia de otra vía, y que no por ello ésta y la acción de amparo deben excluirse entre sí, ya que han sido instauradas a favor del contribuyente y queda en él, cumplidos los recaudos pertinentes, decidirse por una u otra vía.

El TFN, si lo juzgare procedente en atención a la naturaleza del caso, debe requerir del funcionario a cargo de la AFIP que dentro de breve plazo informe sobre la causa de la demora

imputada y la forma de hacerla cesar. Contestado el requerimiento o vencido el plazo para hacerlo, el TFN puede resolver lo que corresponda para garantizar el ejercicio del derecho del afectado, ordenando en su caso la realización del trámite administrativo o liberando de él al particular mediante el requerimiento de la garantía que estime suficiente.

El Vocal Instructor debe sustanciar estos trámites dentro de los tres días de recibidos los autos, debiendo el Secretario dejar constancia de su recepción y dando cuenta inmediata a aquél.

Cumplimentados los mismos, eleva inmediatamente los autos a la Sala, la que procede al dictado de las medidas para mejor proveer que estime oportunas dentro de las cuarenta y ocho horas de la elevatoria, notificando de estos hechos a las partes.

Las resoluciones sobre la cuestión deben ser dictadas dentro de los cinco días de haber sido elevados los autos por el Vocal Instructor o de que la causa haya quedado en estado, en su caso.

#### **A.II.2) PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO JUDICIAL: DEMANDA CONTENCIOSA - RECURSO DE REVISIÓN Y APELACIÓN LIMITADA**

La demanda contenciosa ante la justicia ordinaria es regulada por los Arts. 82 a 91 de la Ley 11.683, rigiéndose el procedimiento por las normas del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y, en su caso por las del Código Procesal Penal de la Nación.

Puede interponerse la referida demanda contra el Fisco Nacional, ante el Juez Nacional respectivo, siempre que se cuestione una suma mayor a doscientos pesos: contra las resoluciones dictadas en los recursos de reconsideración en materia de multas; contra las resoluciones dictadas en materia de repetición de tributos y sus reconsideraciones; y en el supuesto de no dictarse resolución administrativa dentro de los plazos legales en caso de sumarios instruidos o reclamaciones por repetición de tributos.

En los primeros dos casos la demanda debe presentarse en el término perentorio de quince días, contados a partir de la notificación de la resolución administrativa.

En la demanda contenciosa por repetición de tributos no puede el actor fundar sus pretensiones en hechos no alegados en la 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.

Incumbe al mismo demostrar en qué medida el impuesto abonado es excesivo con relación al gravamen que según la ley le corresponde pagar, no pudiendo, por tanto, limitar su reclamación a la mera impugnación de los fundamentos que sirvieron de base a la estimación de oficio administrativa cuando ésta hubiera tenido lugar.

Sólo procede la repetición por los períodos fiscales con relación a los cuales se haya satisfecho el impuesto hasta ese momento determinado por la AFIP.

Presentada la demanda, el juez debe requerir los antecedentes administrativos a la AFIP mediante oficio, acompañando copia de la reclamación. Los antecedentes deben enviarse al juzgado dentro de los quince días de la fecha de recepción del oficio.

Una vez agregadas las actuaciones administrativas al expediente judicial se da vista al Procurador Fiscal Nacional para que se expida acerca de la procedencia de la instancia y competencia del juzgado. En el caso de que un contribuyente o responsable no hubiere formalizado recurso alguno contra la resolución que determinó el tributo y aplicó multa puede comprender en la demanda de repetición que deduzca por el impuesto la multa consentida, pero tan sólo en la parte proporcional al impuesto cuya repetición se persigue.

El Procurador Fiscal Nacional o el representante designado por la AFIP, debe contestar la demanda dentro del término de treinta días y oponer todas las defensas y excepciones que consideren, las que serán resueltas juntamente con las cuestiones de fondo en la sentencia definitiva, salvo las previas que serán resueltas como de previo y especial pronunciamiento.

En cuanto a la demanda contenciosa frente a sentencias del TFN el Art. 86 de la Ley 11.683 establece que puede interponerse la mencionada demanda para ante la Cámara Nacional de Apelaciones contra las sentencias dictadas por el TFN en materia de tributos o sanciones; contra las decisiones adoptadas por el TFN en los recursos de amparo ante él interpuestos; y contra demoras de la justicia del TFN. Exigiéndose en el primer y último caso que se cuestione una suma mayor a doscientos pesos argentinos. (Art. 86 Ley 11.683)

Las acciones pueden deducirse ante el juez de la circunscripción donde se halle la oficina recaudadora respectiva, ante el domicilio del deudor, o ante el lugar en que se haya cometido la infracción o se hayan aprehendido los efectos que han sido materia de contravención.

Al acto de apelar las decisiones del TFN en materia tributaria o punitiva se le denomina **recurso de revisión y apelación limitada**, siendo regulado por los Arts. 192 a 196 de la Ley 11.683.

Los responsables o infractores pueden interponer este recurso contra las sentencias dictadas por el TFN en materia de tributos o sanciones, para ante la Cámara Nacional competente, dentro de treinta días de haberles sido notificada la sentencia del TFN; disminuyendo este plazo a diez días en el caso de que lo apelado sea una sentencia recaída en un recurso de amparo interpuesto ante el TFN.

Se entiende como Cámara Nacional competente aquella en cuya jurisdicción funcione la sede o la delegación permanente o móvil del TFN, según sea donde se ha radicado la causa.

No interpuesto el recurso, la sentencia pasa en autoridad de cosa juzgada y debe cumplirse dentro de los quince días de quedar firme.

En el caso de que la sentencia dictada por el TFN sea desfavorable para el Fisco, la DGI o la DGA -según corresponda- deben apelarla, elevando inmediatamente un informe fundado a la Subsecretaría de Política Tributaria -dependiente de la Secretaría de Hacienda- o al organismo que la reemplace, quien tiene la facultad de decidir el desistimiento de la apelación interpuesta. La apelación de la sentencia se concede en ambos efectos, salvo que condenare al pago de tributos e intereses, que se otorgará al solo efecto devolutivo. En este caso, si no se acreditare el pago de lo adeudado ante la repartición apelada dentro de los treinta días desde la notificación de la sentencia o desde la notificación de la resolución que apruebe la liquidación practicada, la repartición expedirá de oficio la boleta de deuda, fundada en la sentencia o liquidación, en su caso.

Siguiendo con el procedimiento para interponer este recurso el Art. 196 de la Ley 11.683 detalla que, dentro de los quince días subsiguientes a la fecha de presentación del recurso, el apelante debe expresar los agravios que entienda por escrito ante el TFN, el que dará traslado a la otra parte para que la conteste por escrito en el mismo término, vencido el cual, haya o no contestación, se elevarán los autos a la Cámara Nacional competente, sin más sustanciación, dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes.

La apelación contra las sentencias recaídas en los recursos de amparo debe fundarse juntamente con la interposición del recurso y se da traslado de la misma a la otra parte para que la conteste por escrito dentro del término de diez días, vencido el cual, haya o no contestación, se elevan los autos a la Cámara Nacional sin más sustanciación, dentro de las cuarenta y ocho horas.

En el caso de que la sentencia no contuviere liquidación del impuesto y accesorios que mandase pagar al contribuyente, el plazo para expresar agravios se cuenta desde la fecha de notificación de la resolución que apruebe la liquidación.

En el caso de recursos de revisión y apelación limitada contra las sentencias dictadas por el TFN en materia de tributos o sanciones la Cámara Nacional puede, si hubiera violación manifiesta de las formas legales en el procedimiento ante el TFN, declarar la nulidad de las actuaciones o resoluciones y devolverlas al TFN con apercibimiento, salvo que, en atención a la naturaleza de la causa, juzgare más conveniente su apertura a prueba en instancia.

En la situación mencionada en el párrafo anterior, si bien la Cámara resuelva el fondo del asunto teniendo por válidas las conclusiones del TFN sobre los hechos probados, puede apartarse de ellas y disponer la producción de pruebas cuando, a su criterio, las constancias de autos autoricen a suponer error en la apreciación que hace la sentencia de los hechos.

Corresponde al juez que haya conocido en la causa la ejecución de las sentencias dictadas en ella y al de turno la de las ejecutoriadas ante la AFIP, debiendo aplicar el procedimiento establecido en el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Las sentencias dictadas en las causas previstas en esta ley, como las dictadas en las causas por ejecución de las mismas, son definitivas, pasan en autoridad de cosa juzgada y no autorizan el ejercicio de la acción de repetición por ningún concepto, sin perjuicio del recurso de inconstitucionalidad ante la CSJN.

### **A.II.3) ACCION Y DEMANDA DE REPETICIÓN**

Este caso ya fue tratado al analizar el recurso de reconsideración y la demanda ante el TFN, pero para comprender mejor las distintas opciones que puede ejercer el recurrente o demandante, lo desarrollo nuevamente en este apartado.

El Art. 81 de la Ley 11.683 regula lo mencionado, estableciendo que los contribuyentes y demás responsables tienen acción para repetir los tributos y sus accesorios que hubieren abonado de más, ya sea a requerimiento de la AFIP, o espontáneamente, en cuyo caso se interpone reclamo ante la AIFP.

Contra la resolución denegatoria y dentro de los quince días de la notificación, puede el contribuyente, a su opción, interponer el recurso de reconsideración, apelar ante el TFN o

interponer demanda contenciosa ante la Justicia Nacional de Primera Instancia. Análoga opción tiene si no se dicta resolución dentro de los tres meses de presentarse el reclamo.

En materia impositiva, el Art. 178 de la Ley 11.683, contempla el supuesto de que el repitiendo recurra al TFN interponiendo apelación contra la resolución administrativa recaída en reclamo de repetición o realizando demanda directamente ante el TFN. Aclara que debe hacerse en la misma forma y bajo las mismas condiciones enunciadas para las demás apelaciones, debiendo a su vez, discriminar e individualizar los pagos que se repiten, indicando el gravamen y/o accesorios a que corresponden, y fecha, monto y concepto por los que se realizaron. También deben incluirse, si los hubiere, copias de los comprobantes de pago correspondientes a las sumas que se pretende repetir (Art. 65 del RPTFN).

Existe una excepción al respecto y es la de que, en caso de entablarse demanda, el Fisco tiene un plazo de sesenta días para contestar.

Otra de las diferencias establecidas en el artículo citado, con respecto al régimen procedimental de los recursos de apelación, es que en las acciones de repetición, el Fisco, al contestar el recurso o demanda, además de cumplimentar los requisitos formales que establecen los Arts. 19 y 20 del RPTFN, debe acompañar la certificación de la AFIP sobre los pagos que se repiten.

Con respecto a los intereses resarcitorios, cuando el deudor de la obligación es el Fisco, para que comiencen a computarse los mismos, es imprescindible que el contribuyente o responsable que resulte acreedor del ente recaudador, realice aquellos actos necesarios para constituir en mora al deudor, no rigiendo por lo tanto el instituto de la mora automática.

El Art. 179 de la Ley 11.683 regula expresamente esta situación, estableciendo el momento a partir del cual se constituye en mora al Fisco. El primer caso que maneja es cuando el contribuyente intentare repetir sumas abonadas a requerimiento del ente recaudador. En este caso la constitución en mora del Fisco opera con la interposición del recurso o demanda ante el TFN.

El otro caso se da cuando el contribuyente repite sumas ingresadas al Fisco en forma voluntaria. Situación en la cual la presentación del reclamo administrativo de repetición produce la constitución en mora de éste.

Se establece una excepción al principio que declara a las multas como repetibles en el Art. 180 de la Ley 11.683. En efecto, cuando el contribuyente no haya apelado la resolución de la DGI mediante la cual se le determina un impuesto y se le impone una multa, previo pago de estos conceptos, puede repetir lo ingresado al Fisco, incluyendo lo abonado en concepto de multa, pero sólo en la proporción al tributo cuya repetición se persigue.

En relación al recurso por retardo de repetición el Art. 181 de la Ley 11.683 dispone que cuando, dentro del plazo de tres meses que la Administración tiene para resolver el reclamo de repetición planteado por el contribuyente, la DGI no haya dictado resolución sobre el mismo, el interesado está facultado a optar por interponer el citado recurso ante el TFN para que se avoque al conocimiento del tema, o interponer demanda ante la justicia nacional de primera instancia en lo contencioso administrativo -en la ciudad de Buenos Aires-, o ante los tribunales federales de primera instancia, en el interior del país.

En materia aduanera, contra la resolución definitiva del administrador nacional de Aduanas recaída en el procedimiento de repetición -regulado en los Arts. 1068 a 1079 del CAA-, el interesado puede interponer recurso de apelación ante el TFN. En dicho caso son de aplicación las normas referentes a la interposición de recursos en materia aduanera (Art. 1132, apartado 1º, del CAA). En el supuesto de retardo el procedimiento es el mismo que rige en materia impositiva.

La reclamación del contribuyente y demás responsables por repetición de tributos faculta a la AFIP, cuando estuvieran prescriptas las acciones y poderes fiscales, para verificar la materia imponible por el período fiscal a que aquélla se refiere y, dado el caso, para determinar y exigir el tributo que resulte adeudarse, hasta compensar el importe por el que prosperase el recurso.

Cuando a raíz de una verificación fiscal en la que se modifique cualquier apreciación sobre un concepto o hecho imponible, determinando tributo a favor del Fisco, se compruebe que la apreciación rectificadora ha dado lugar a pagos improcedentes o en exceso por el mismo u otros gravámenes, la AFIP debe compensar los importes pertinentes, aún cuando la acción de repetición se hallare prescripta, hasta anular el tributo resultante de la determinación.

En cuanto a los impuestos indirectos, sólo pueden ser repetidos por los contribuyentes de derecho cuando éstos acrediten que no han trasladado tal impuesto al precio, o bien cuando habiéndolo trasladado acrediten su devolución en la forma y condiciones que establezca la AFIP.

## **B) PERU**

### **B.I) TRIBUNAL FISCAL PERUANO**

#### **INTRODUCCIÓN**

La Ley N° 14.920 del 28 de febrero de 1964, creó en Perú un Tribunal Fiscal, sucesor del Consejo Superior de Contribuciones y del Cuerpo Consultivo de Aranceles de Aduanas. El Tribunal finalmente se instaló el 7 de marzo de 1964 en el salón de conferencias del Ministerio de Haciendas, ahora Ministerio de Economía y Finanzas, iniciando labores el mismo mes de instalado, con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1 sobre impuesto complementario.

El Tribunal Fiscal peruano (TFP) es el organismo resolutorio de máxima jerarquía administrativa en materia tributaria, siendo su principal función la de resolver, en última instancia administrativa, los reclamos de los contribuyentes sobre cuestiones tributarias de orden general y municipal.

Es por lo tanto un órgano especializado en materia tributaria, que actúa como última instancia administrativa en materia tributaria, es decir que es el órgano que le da fin a la fase administrativa del procedimiento tributario.

Desde su creación hasta la fecha, el TFP ha pasado por más de una reforma, en busca de convertirse en una entidad pública moderna, tomando conciencia de su importancia dentro del sistema. En ese entendido, en marzo del 2000, el gobierno suscribió con el Banco Interamericano de Desarrollo, el Convenio de préstamos de colaboración técnica, en el cual se incluyó el Programa de Mejoramiento de la eficiencia del TFP, viéndose a la fecha avances en el sistema informático de apoyo y cambios a nivel de su organización interna, como lo es la creación de una oficina técnica central encargada de controlar la uniformidad de criterios entre otras funciones.

#### **NORMATIVA**

El Código Tributario peruano (CTP) regula su constitución y funciones -Título VII del Libro Segundo, Arts.98 al 102- en concordancia con lo prescripto en el "Reglamento de Organización y Funciones del Ministerio de Economía y Finanzas", el que ha sufrido varias modificaciones a través del tiempo. También se encuentra un "Manual de Organización y Funciones del TFP" y un "Manual de Procedimientos del TFP", ambos creado por resolución de Presidencia del TFP.

#### **NATURALEZA JURÍDICA**

Dentro de la estructura del sector público peruano, el TFP, es un organismo de naturaleza contencioso-tributario que depende administrativamente del Ministerio de Economía y Finanzas (Art. 381 Decreto Legislativo N° 183, Ley Orgánica del Ministerio de Economía y Finanzas).

El Art. 53 del CTP identifica al TFP cómo uno de los órganos de resolución en materia tributaria del Estado peruano.

La visión del TFP es la de "ser un Tribunal autónomo que resuelva con uniformidad de criterios, cuya calidad y eficiencia sean reconocidas por todos los agentes intervinientes en el sistema tributario, constituyéndose en un modelo en América Latina".

Mientras que su misión es la de "resolver oportunamente las controversias tributarias que surjan entre la Administración y los contribuyentes, interpretando y aplicando la ley, fijando criterios jurisprudenciales uniformes y proponiendo normas que contribuyan con el desarrollo del sistema tributario".

### **GRADO DE INDEPENDENCIA**

A pesar de ser dependiente del Ministerio de Economía y Finanzas es independiente de las entidades recaudadoras de tributos. Dentro de estas últimas cabe mencionar a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), que según el Art. 50 del CTP, "es competente para la administración de tributos internos y de derechos arancelarios"; y a las distintas municipalidades del Estado peruano.

No solo el TFP es independiente de la Administración Tributaria, sino que debe controlar su labor, con el fin de otorgarle a los contribuyentes una tutela eficaz frente a sus actuaciones.

Desde el punto de vista jurisdiccional, la existencia de este Tribunal constituye una garantía para el contribuyente, quien tiene derecho de plantear sus puntos de vista ante un órgano especializado en materia tributaria.

La Administración se encuentra obligada a responder a los principios que informa el ordenamiento peruano, y no puede apartarse de dicha obligación porque no se trata de un poder soberano, sino de una organización al servicio de la comunidad. Sería ilógico que uno de los principales operadores del Derecho se desvincule de los cimientos del Derecho mismo.

### **ATRIBUCIONES**

Las atribuciones del TFP están taxativamente señaladas en el Art.101 del CTP, y en el Art. 21 de su Reglamento de Organización y Funciones. El TFP, como ya fue mencionado, depende del Ministerio de Economía y Finanzas, pero esa dependencia es solo administrativa, por lo que tiene autonomía en el ejercicio de sus funciones específicas. Las mismas son:

- conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las resoluciones de la Administración Tributaria que resuelven reclamaciones interpuestas contra órdenes de pago, resoluciones de determinación, resoluciones de multa u otros actos administrativos que tengan relación directa con la determinación de la obligación tributaria; así como contra las resoluciones que resuelven solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, y las correspondientes a las aportaciones administradas por el Seguro Social de la Salud (ESSALUD) y la Oficina de Normalización Previsional..
- conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las resoluciones que expida la SUNAT, sobre los derechos aduaneros, clasificaciones arancelarias y sanciones previstas en la Ley General de Aduanas, su reglamento y normas conexas y los pertinentes al CTP.
- conocer y resolver en última instancia administrativa, las apelaciones respecto de la sanción de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las sanciones que sustituyan a ésta última de acuerdo a lo establecido en el Art. 183 del CTP, según lo dispuesto en las normas sobre la materia.

- resolver las cuestiones de competencia que se susciten en materia tributaria.
- resolver los recursos de queja que presenten los deudores tributarios, contra las actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en el CTP, así como los que se interpongan de acuerdo con la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera.
- uniformar la jurisprudencia en materia de su competencia.
- proponer al Ministro de Economía y Finanzas las normas que juzgue necesarias para suplir deficiencias en la legislación tributaria y aduanera.
- resolver en vía de apelación o de consulta tercerías que se interpongan con motivo del procedimiento coactivo de cobranza.
- celebrar convenios con otras entidades del Sector Público, a fin de realizar la notificación de sus resoluciones, así como otros que permitan el mejor desarrollo de los procedimientos tributarios.

Las atribuciones, glosadas anteriormente, no se pueden extender al conocimiento de otras cuestiones que no sean estrictamente de su competencia. En numerosas oportunidades, la Administración Tributaria y los contribuyentes acuden en apelación al TFP por asuntos que no son de competencia de este organismo. En estos casos el Tribunal se inhibe o sea, se declara incompetente, absteniéndose de conocer el asunto.

Por ejemplo, se tiene la creencia errada de que el TFP puede resolver consultas sobre el alcance e interpretación de las leyes tributarias, lo que no es de su competencia. La jurisprudencia tributaria es muy frondosa en este aspecto y viene aclarando una serie de situaciones en las que el TFP debe abstenerse de conocer por carecer de competencia.

## COMPOSICIÓN Y ESTRUCTURA

De acuerdo a lo que establece el Art. 98 y siguientes del CTP, el TFP cuenta con los siguientes órganos:



### Estructura Orgánica

a) *La Presidencia del TFP*, órgano de dirección del Tribunal. Está integrada por el Vocal Presidente, encargado de representar al TFP en todas sus actuaciones.

El Presidente, entre otras atribuciones, formula la política general y el plan de desarrollo del Tribunal; dirige, coordina y controla las actividades administrativas y los asuntos técnicos del Tribunal, asegurando los niveles de transparencia, eficiencia y calidad; aprueba el proyecto del presupuesto y la memoria anual del Tribunal; preside las Salas Plenas; designa a los Presidentes de las Salas Especializadas en materia tributaria o aduanera; dispone la conformación de las Salas Especializadas y propone a los Secretarios Relatores para su nombramiento; evalúa la conducta funcional, la idoneidad y el desempeño de los Vocales y del personal del Tribunal, presentando los informes correspondientes; y le propone al Ministro de Economía y Finanzas las normas que la Sala Plena juzgue necesarias para suplir deficiencias en la legislación tributaria.

b) *La Sala Plena del TFP*, compuesta por todos los Vocales del TFP reunidos en asamblea, es el órgano de concertación. Debe establecer los procedimientos necesarios para el cumplimiento de los fines institucionales, así como unificar y aprobar los criterios que constituyan jurisprudencia de observancia obligatoria, mediante Acuerdos de Sala Plena. También le compete proyectar las normas que juzgue necesarias para suplir deficiencias en la legislación tributaria.

c) *La Vocalía Administrativa*, integrada por un Vocal Administrativo encargado del control de los recursos humanos, materiales y económicos asignados al Tribunal, y de proporcionar el apoyo logístico, financiero y administrativo que el mismo requiera. Es por lo tanto el órgano de apoyo del TFP.

d) *Las Salas Especializadas* en materia tributaria o aduanera, que según las necesidades operativas del TFP, se establecerán por Decreto Supremo. Cada Sala está conformada por tres Vocales, uno de los cuales la presidirá, un Secretario Relator de profesión abogado y Asesores.

Es un órgano de resolución del TFP porque debe resolver las controversias tributarias que surjan entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, respecto a aquellos expedientes que le hubieran sido asignados.

Las Salas Especializadas, en concordancia con el Atr. 101 del CTP, se reúnen con la periodicidad que se establezca por Acuerdo de Sala Plena. Para su funcionamiento se requiere la concurrencia de los tres Vocales y para adoptar resoluciones dos votos conformes.

Asimismo, en el Art. 61 del Reglamento de Organización y Funciones del TFP, contempla su estructura orgánica. Menciona que las Salas Especializadas en la actualidad son seis, y que todas conocen asuntos en materia tributaria general, regional y local, inclusive la relativa a las aportaciones de seguridad social y las administradas por la Oficina de Normalización Previsional, y adicionalmente una de ellas conoce sobre asuntos en materia de tributación aduanera.

e) *La Oficina Técnica*, cuya finalidad es la de asesorar al TFP. Este órgano no se menciona en el CTP, sino que es creado por una modificación del “Reglamento de Organización y Funciones del Ministerio de Economía y Finanzas”. Estudia, analiza y clasifica los expedientes de acuerdo a las Directivas Técnicas que se impartan y realiza las demás acciones técnicas que se requieran para el normal funcionamiento de la Sala Plena; verifica la existencia de fallos contradictorios u otros supuestos que deban ser sometido a Sala Plena; emite informes sobre asuntos técnicos propios de su competencia.

Los miembros del TFP señalados en el presente artículo desempeñan el cargo a tiempo completo y a dedicación exclusiva, estando prohibidos de ejercer su profesión, actividades mercantiles e intervenir en entidades vinculadas con dichas actividades, salvo el ejercicio de la docencia universitaria.

### **DESIGNACIÓN DE VOCALES**

El Vocal Presidente, el Vocal Administrativo y los demás Vocales del TFP son nombrados por el Ministro de Economía y Finanzas con la aprobación del Presidente de la República mediante Resolución Suprema.

Corresponde al Presidente del TFP designar al Presidente de las Salas Especializadas, disponer la conformación de las Salas y proponer a los Secretarios Relatores, quienes son nombrados por el Ministro de Economía y Finanzas, mediante Resolución Ministerial.

Para ser nombrado Vocal del TFP se requiere ser profesional, tener reconocida solvencia moral, tener conocimientos en materia tributaria o aduanera, según el caso, y tener al menos cinco años de ejercicio profesional ó diez años de experiencia en la materia. Serán removidos de sus cargos si incurren en negligencia, incompetencia o inmoralidad comprobada y fundamentada.

Con Decreto Supremo N° 097-2002-EF, del 12 de junio de 2002, se dispuso que en forma previa al nombramiento de un Vocal, se efectúe un proceso de selección por concurso de méritos abierto al público, que esté a cargo de una Comisión conformada por un representante del Ministro de Economía y Finanzas, quien la presidirá y tendrá voto dirimente, el Presidente del TFP, el Decano de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional más antigua y el Decano de la Facultad de Derecho de la Universidad Privada más antigua. Asimismo, la ratificación de los vocales debe contar con la opinión favorable de la citada Comisión.

Los Secretarios Relatores de las Sala Especializadas del TFP se nombran por Resolución Ministerial de Economía y Finanzas. Con el Decreto Supremo anteriormente mencionado, se dispuso que para tal efecto se realice un concurso de méritos abierto al público, siendo de cargo de la Comisión la selección del candidato cuyo nombramiento será propuesto por el Presidente del TFP.

### **RATIFICACIÓN DE LOS MIEMBROS DEL TRIBUNAL FISCAL**

El Art. 99 establece que los miembros del Tribunal son ratificados cada cuatro años. Sin embargo, deben ser removidos de sus cargos si incurren en negligencia, incompetencia o inmoralidad.

### **DEBER DE ABSTENCION DE LOS VOCALES DEL TFP**

Los Vocales del TFP, según el Art. 100 del CTP, bajo responsabilidad, deben abstenerse de resolver en los casos de recusación previstos por la ley para los miembros del Poder Judicial, en lo que sea aplicable.

### **FUNCIONAMIENTO DE LAS SALAS**

Todos los recursos de apelación, inclusive los de puro derecho, son interpuestos ante la Administración Tributaria, que luego de evaluar los requisitos de admisibilidad, los eleva al TFP.

Una vez recibidos los expedientes por el TFP son asignados a las Salas Especializadas para su evaluación, estudio y posterior emisión de la resolución.

En el caso de los recursos de queja por violación al procedimiento legalmente establecido, éstos pueden ser interpuestos tanto ante la Administración Tributaria como ante el propio TFP.

Los expedientes originados por los escritos de queja, luego de recibidos por el TFP, tienen el mismo trámite que los demás, con la particularidad de que por la naturaleza del recurso y por los plazos más breves, tienen prelación en la agenda de cada Sala.

Si el recurso no es lo suficientemente claro o no está acompañado con los documentos necesarios que acrediten la violación del procedimiento, éstos tienen que solicitarse mediante proveído a la Administración Tributaria, lo que generará un retraso por la emisión del fallo.

El Presidente de la Sala, en coordinación con el Secretario Relator, asigna los expedientes entre los miembros de la Sala. Los Asesores preparan informes sobre los casos asignados, a partir de los cuales los Vocales elaboran sus dictámenes. Estos son analizados en una sesión en la que participan los tres Vocales y el Secretario Relator, la que concluye con la emisión de la resolución.

## **PLAZOS**

Los plazos, tal como están establecidos en el CTP y demás normas procesales, tienen una distribución y duración razonable desde el punto de vista de un proceso ideal u óptimo. Así, por ejemplo, veinte días para interponer la reclamación desde la notificación de los valores, treinta días para ofrecer y actuar las pruebas, seis meses para resolver la reclamación, quince días para interponer la apelación desde la notificación de la resolución que resuelve la reclamación, treinta días para elevar el expediente al TFP, cuarenta y cinco días para solicitar el uso de la palabra en informe oral contados a partir de la interposición del recurso de apelación, seis meses para emitir resolución, entre otros, son plazos razonables.

Sin embargo, esta propuesta genérica, para ser eficaz, requiere de una estructura administrativa lo suficientemente operativa que la haga real. En este sentido, es necesario considerar los plazos con relación a la carga procesal y a la capacidad operativa de cada dependencia con la facultad resolutoria, pues de lo contrario el proceso ideal difícilmente llegará a ser real.

## **INTERPRETACIÓN DE NORMAS Y APRECIACIÓN DE HECHOS POR PARTE DEL TFP**

A fin de realizar óptimamente su función, el TFP está facultado para interpretar hechos y normas al resolver los litigios en materia tributaria.

La norma VIII del Título Preliminar del CTP permite usar todos los métodos de interpretación permitidos por el Derecho al aplicar las normas tributarias. Así, el TFP está facultado a usar los diversos métodos interpretativos cuando resuelve las controversias en materia tributaria.

La norma mencionada, en su segundo párrafo, establece que para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT, debe tomar en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. Por lo tanto debe tomar en cuenta el contenido económico de los hechos para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible.

Son dos las bases fundamentales de este método interpretativo: el contenido o naturaleza económica del presupuesto de hecho de la obligación tributaria, es decir, el contenido económico del derecho tributario, y la prescindencia del formalismo jurídico respecto de las relaciones que el derecho tributario regula, para atender a la realidad de ellas mismas.

Sostener la interpretación económica no es negar la naturaleza económica del tributo, pues la relación tributaria es una relación de derecho que nace cuando se dan las circunstancias previstas por la ley, pero es indudable que esas circunstancias son de naturaleza económica, pues la manifestación de una capacidad contributiva, exteriorizada por la existencia de una riqueza valorada con criterio económico-social por el legislador, es la causa del impuesto.

Finalmente, la VIII norma preliminar hace una precisión consistente en dejar sentado que en vía de interpretación no pueden crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la Ley. Lo que se fundamenta en el hecho de que interpretar no puede implicar nunca legislar.

Si bien el TFP posee la facultad de interpretar hechos y normas tributarias al resolver conflictos en la materia, dicha prerrogativa no es ilimitada. Punto ya tratado teóricamente en la parte V) del trabajo.

### **EFEECTO DE SUS DECISIONES**

El artículo 153 del CTP, es claro y determinante al señalar que "contra lo resuelto por el Tribunal Fiscal no cabe recurso alguno en la vía administrativa". Esto quiere decir que las resoluciones del TFP son inapelables en la vía administrativa, porque causan ejecutoria.

Expresado con otras palabras, las decisiones que adopta el TFP agotan la vía administrativa, lo que significa que dan por finalizada la controversia en el ámbito administrativo.

Por lo tanto las resoluciones de este órgano, expedidas de acuerdo a lo dispuesto en el CTP, constituyen criterios jurisprudenciales de observancia obligatoria de gran importancia. Poseen, de acuerdo al artículo 154 del CTP, un efecto vinculante de ineludible cumplimiento no sólo para los contribuyentes sino también para las propias Administraciones Tributarias, por lo que se constituyen en verdaderas normas tributarias, integrando el ordenamiento jurídico tributario de la Administración.

Se emiten en casos en que el TFP interprete de modo expreso y con carácter general el sentido de determinadas normas tributarias; aplique la norma de mayor jerarquía en virtud del control de legalidad que le concede el artículo 102 del CTP; o establezca el criterio a seguir cuando existan fallos contradictorios o se cambie de criterio, debiendo publicarse en todos los supuestos en el diario oficial "El Peruano".

De esta manera las resoluciones este órgano crean la base de la jurisprudencia administrativa en materia tributaria. La repetición constante de estas resoluciones reiterando el criterio interpretativo de las leyes tributarias por parte del TFP, en determinados casos concretos, constituyen precedentes que deben ser tenidos en cuenta tanto por los contribuyentes como por los órganos de la Administración Tributaria.

La jurisprudencia fiscal constituye entonces fuente de Derecho Tributario y debe ser observada obligatoriamente mientras el propio TFP no cambie su criterio, o éste sea modificado por alguna ley o reglamento expreso.

### **RECURSOS ANTE SUS RESOLUCIONES – DEMANDA CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA**

Las resoluciones que adoptó el TFP pueden ser impugnadas ante el Poder Judicial mediante la demanda contencioso-administrativa. La misma se rige por las normas contenidas en el Libro III Título IV del CTP, en observancia a lo preceptuado en el Art. 148 de la Constitución Política del Estado, y por la Ley 27.584, que derogó los artículos del Título IV del Libro III del CTP. Dicha Ley regula el proceso contencioso administrativo y a sufrido modificaciones, introducidas por la Ley 27.854 y la Ley 27.684. También hay que atenerse a lo prescripto en la Ley N° 27.444, Ley del Procedimiento administrativo General.

El Art. 157 del CTP establece que la resolución del TFP agota la vía administrativa. Pudiendo impugnarse mediante el Proceso Contencioso Administrativo, el cual se rige por las normas contenidas en el presente Código y, supletoriamente, por la Ley N° 27.584, Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo.

La demanda la presenta el deudor tributario ante la Sala Contencioso Administrativa de la Corte Superior respectiva, dentro del término de tres meses computados a partir del día siguiente de efectuada la notificación de la resolución debiendo contener peticiones concretas. Siendo este plazo, según el Art. 158 del CTP, requisito indispensable de admisibilidad de la demanda contencioso administrativa.

Es importante tener en cuenta que la presentación de la demanda no interrumpe la ejecución de los actos o resoluciones de la Administración Tributaria.

Si bien la Administración Tributaria no tiene legitimidad activa para obrar, de modo excepcional puede impugnar la resolución del TFP mediante el proceso contencioso administrativo en algunas situaciones particulares. Los casos establecidos taxativamente en la normativa son: que exista dualidad de criterio en las distintas Salas del TFP sobre la materia a demandar, aún cuando se refiera a un contribuyente distinto; que la resolución del TFP no se haya emitido por unanimidad de los votos en las Salas correspondientes; o que la resolución del TFP incurra en alguna de las causales de nulidad previstas en el artículo 10° de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Las causales de nulidad previstas en el artículo mencionado son la contravención a la Constitución, a las leyes o a las normas reglamentarias; el defecto o la omisión de alguno de sus requisitos de validez; los actos expresos o los que resulten como consecuencia de la aprobación automática o por silencio administrativo positivo, por los que se adquiera facultades o derechos, cuando son contrarios al ordenamiento jurídico, o cuando no se cumplen los requisitos, documentación o trámites esenciales para su adquisición; los actos administrativos que sean constitutivos de infracción penal, o que se dicten como consecuencia de la misma.

Tratándose de la SUNAT se requiere, adicionalmente, autorización previa del Ministerio de Economía y Finanzas para interponer la demanda contencioso administrativa a que hubiere lugar.

El órgano jurisdiccional, al admitir el trámite de la demanda, debe requerirle al TFP o a la Administración Tributaria de ser el caso, para que le remita el expediente administrativo en un plazo de treinta hábiles de notificado. (Art. 158 del CTP)

### **ALGUNOS DE LOS PRINCIPALES CRITERIOS UTILIZADOS POR EL TFP AL RESOLVER EN ULTIMA INSTANCIA ADMINISTRATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA**

- **Principio de Jerarquía Normativa**

El Art. 102 del CTP deja de manifiesto que al resolver el TFP debe aplicar la norma de mayor jerarquía. En dicho caso, la resolución debe ser emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, de acuerdo a lo establecido en el Art. 154 de este Código.

Este principio de jerarquía normativa es concordante con el Art. 51 de la Constitución Política Peruana que establece la jerarquía de las normas.

- **Buena Fe**

Otro de los principios en que se basa el TFP es el principio general de buena fe. Así, considera que si en una operación medió la buena fe ella puede resultar determinante a fin de resolver un conflicto en favor del administrado.

La buena fe se evalúa evidentemente cuando no media negligencia de quien la invoca, ya que de haber estado éste en posibilidad de advertir alguna anomalía al llevar a cabo la operación, será responsable de aquélla.

- **Economía Procesal**

El principio de economía procesal es un criterio fundamental que subyace a cualquier proceso y en general a todo el derecho procesal. En Perú se le ha dado mayor énfasis con la entrada en vigencia del Código Procesal Civil en 1993 y muchas instituciones responden a él, tales como la acumulación, la litispendencia y el abandono.

El TFP, en algunos casos actuando en el límite de lo que expresamente le permite la norma, ha utilizado este principio, procurando evitar que los administrados gasten más, cuando las circunstancias no lo ameritan.

- **Interpretación de las Normas**

Como hemos visto, el TFP no sólo puede sino que debe interpretar. Para ello tiene incluso facultad de expresas, cuyos límites ya han sido analizados.

- **Principios Generales de Derecho**

Asimismo el TFP no puede dejar de utilizar los principios generales del Derecho, los que subyacen a todo el ordenamiento jurídico y lo informan.

## **CONCLUSIONES**

El TFP es un órgano resolutorio reconocido por ley, especializado en materia tributaria y aduanera, que en última instancia administrativa se pronuncia sobre las controversias que se presentan entre las distintas administraciones y los deudores tributarios con motivo de la aplicación de las normas tributarias. Asimismo, goza de autonomía funcional y se mantiene independiente de las Administraciones Tributarias activas.

La creación del TFP peruano se fundamenta en dos razones. La primera y más importante es la de la especialización del órgano, ya que su existencia permite al contribuyente recibir un pronunciamiento emitido por personal especializado en materia tributaria. El otro fundamento recae en su independencia. Si bien se trata de un órgano que depende del Poder Ejecutivo, específicamente del Ministerio de Economía y Finanzas, la dependencia es solo administrativa, por lo que tiene autonomía en el ejercicio de sus funciones específicas y la obligación de pronunciarse con total independencia de la Administración Tributaria y demás órganos.

El uso de los criterios de interpretación y, en especial el uso de los principios generales del Derecho es beneficioso, sobre todo para el contribuyente, ya que de esta manera se controla el poder que posee la Administración Tributaria.

Asimismo se rescata la forma inteligente de hacer Derecho que dicha actividad conlleva, mostrando de esta manera que los órganos resolutorios necesitan ser siempre creativos y no actuar como meros aplicadores literales de las normas.

Por lo tanto la presencia y opinión del TFP es sin lugar a dudas de suma importancia dentro del sistema tributario peruano, no solo para el caso concreto en la solución de una controversia, sino como fuente del Derecho Tributario, y tratándose de precedentes de observancia obligatoria como verdaderos instrumentos normativos.

Finalmente puedo concluir que, en relación a la forma de dirimir las controversias en materia tributaria, opera un sistema mixto. Esto es así porque comienza en la esfera administrativa que reside en el TFP, para luego pasar a la jurisdicción judicial a cargo del Poder Judicial, que mantiene el control de lo resuelto en la sede administrativa, atendiendo la preferencia y exclusividad que la Constitución le otorga.

## **B.II) PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS**

La normativa sobre los procedimientos tributarios peruanos se encuentra en el Libro III del CTP. De acuerdo con el Art. 112 del CTP los procedimientos tributarios son: el procedimiento de cobranza coactiva, el procedimiento contencioso tributario y el procedimiento no contencioso.

### **B.II.1) PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA Y APLICACION DE MEDIDAS CAUTELARES**

Este procedimiento es regulado por el Título II del mencionado Libro.

Según el Art. 114 del CTP la cobranza coactiva de las deudas tributarias es facultad de la Administración Tributaria, ejerciéndose a través del Ejecutor Coactivo, quien actúa en el procedimiento de cobranza coactiva con la colaboración de los Auxiliares Coactivos. Y agrega

que el procedimiento de cobranza coactiva de la SUNAT se rige por las normas contenidas en el presente Título.

La deuda exigible da lugar a las acciones de coerción para su cobranza. A este fin se considera deuda exigible: la establecida mediante resolución de determinación o de multa notificadas por la Administración y no reclamadas en el plazo de ley; la establecida por resolución no apelada en el plazo de ley, o por resolución del TFP; la constituida por la amortización e intereses de la deuda materia de aplazamiento o fraccionamiento pendientes de pago, cuando se incumplen las condiciones bajo las cuales se otorgó ese beneficio; la que conste en orden de pago notificada conforme a ley; las costas y los gastos en que la Administración hubiera incurrido en el procedimiento de cobranza coactiva, y en la aplicación de sanciones no pecuniarias de conformidad con las normas vigentes. (Art. 115 CTP)

El procedimiento de cobranza coactiva se encuentra regulado por el Art. 117 del CTP. Es iniciado por el Ejecutor Coactivo mediante la notificación al deudor tributario de la resolución de ejecución coactiva, que contiene un mandato de cancelación de las ordenes de pago o resoluciones en cobranza, dentro de siete días hábiles, bajo apercibimiento de dictarse medidas cautelares o de iniciarse la ejecución forzada de las mismas, en caso que éstas ya se hubieran dictado.

El ejecutado está obligado a pagar a la Administración las costas y gastos originados en el procedimiento de cobranza coactiva desde el momento de la notificación de la resolución de ejecución coactiva, salvo que la cobranza se hubiese iniciado indebidamente. Los pagos que se realicen durante el citado procedimiento deben imputarse en primer lugar a las costas y gastos antes mencionados, de acuerdo a lo establecido en el arancel aprobado y siempre que los gastos hayan sido liquidados por la Administración Tributaria, la que está facultada a ser representada por un funcionario designado para dicha finalidad.

Teniendo como base el costo del proceso de cobranza que establezca la Administración y por economía procesal, no se inician acciones coactivas respecto de aquellas deudas que por su monto así lo considere, quedando expedito el derecho de la Administración a iniciar el procedimiento de cobranza coactiva, por acumulación de dichas deudas, cuando lo estime pertinente.

En cuanto a las medidas cautelares genéricas que puede ejercer la Administración Tributaria el Art. 118 del CTP establece que, vencido el plazo de siete días, el Ejecutor Coactivo puede disponer que se traben las medidas cautelares previstas en el presente artículo, que considere necesarias.

Además puede adoptar otras medidas no contempladas en el presente artículo, siempre que aseguren de la forma más adecuada el pago de la deuda tributaria materia de cobranza. Para tal efecto debe notificar las medidas cautelares, las que sufrirán sus efectos desde el momento de su recepción y debe señalar cualesquiera de los bienes y/o derechos del deudor tributario, aún cuando se encuentren en poder de un tercero.

El siguiente artículo manifiesta que ninguna autoridad ni órgano administrativo, político, ni judicial puede suspender el procedimiento de cobranza coactiva en trámite, con excepción del Ejecutor Coactivo. El cual suspenderá temporalmente el procedimiento: cuando en un proceso de acción de amparo exista una medida cautelar firme que ordena al Ejecutor Coactivo la suspensión de la cobranza; cuando una ley o norma con rango de ley lo disponga

expresamente; excepcionalmente, tratándose de ordenes de pago, y cuando medien otras circunstancias que evidencien que la cobranza puede ser improcedente y siempre que la reclamación se hubiera interpuesto dentro del plazo de veinte días hábiles de notificada la orden de pago.

En los casos en que se hubiera trabado medida cautelar y se disponga la suspensión temporal procede sustituir la medida ofreciendo garantía suficiente a criterio de la Administración Tributaria.

El Ejecutor Coactivo debe dar por concluido el procedimiento, levantar los embargos y ordenar el archivo de los actuados cuando: se hubiera presentado oportunamente reclamación o apelación contra la resolución de determinación o resolución de multa que contenga la deuda tributaria puesta en cobranza; la deuda haya quedado extinguida; se declare la prescripción de la deuda puesta en cobranza; la acción se siga contra persona distinta a la obligada al pago; exista resolución concediendo aplazamiento y/o fraccionamiento de pago; las órdenes de pago o resoluciones que son materia de cobranza hayan sido declaradas nulas, revocadas o sustituidas después de la notificación de la resolución de Ejecución coactiva; la persona obligada haya sido declarada en quiebra; y cuando una ley o una norma con rango de ley lo disponga expresamente.

Tratándose de deudores tributarios sujetos a un procedimiento concursal, el Ejecutor Coactivo debe suspender o concluir el procedimiento de cobranza coactiva, de acuerdo a lo dispuesto en las normas de la materia.

De acuerdo con el Art. 122 del CTP sólo después de terminado el procedimiento de cobranza coactiva, el ejecutado puede interponer recurso de apelación ante la Corte Superior dentro de un plazo de veinte días hábiles de notificada la resolución que pone fin al procedimiento de cobranza coactiva.

Al resolver, la Corte Superior debe examinar únicamente si se ha cumplido el procedimiento de cobranza coactiva conforme a ley, sin que pueda entrar al análisis del fondo del asunto o de la procedencia de la cobranza. Ninguna acción ni recurso puede contrariar estas disposiciones.

Por último el Art. 123 del CTP establece que para facilitar la cobranza coactiva, las autoridades policiales o administrativas deben prestar su apoyo inmediato, bajo sanción de destitución, sin costo alguno.

## **B.II.2) PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

El procedimiento contencioso tributario está regulado por el Título III del Libro III del CTP y la Ley 27.584 y sus modificaciones.

Este procedimiento se inicia con la interposición de un recurso denominado “reclamación” ante la Administración Tributaria, contra una orden de pago, una resolución de determinación, una resolución de multa emitida por la misma y otros casos que se verán más adelante.

Si la decisión de la Administración Tributaria es contraria a los intereses del administrado, éste puede interponer recurso de “apelación” ante el TFP.

Lo antedicho se reafirma en el Art. 124 del CTP que determina las etapas del procedimiento contencioso tributario, mencionando como tales la reclamación ante la Administración Tributaria y la apelación ante el TFP.

Además especifica que cuando la resolución sobre las reclamaciones haya sido emitida por órgano sometido a jerarquía, los reclamantes deben apelar ante el superior jerárquico antes de recurrir al TFP. Aclarando que en ningún caso puede haber más de dos instancias antes de recurrir al TFP.

## **GENERALIDADES**

Según el Art. 125 del CTP los únicos medios probatorios que pueden actuarse en vía administrativa son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, los cuales son valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria.

El plazo para ofrecer las pruebas y actuar las mismas es de treinta días hábiles, contados a partir de la fecha en que se interpone el recurso de reclamación o apelación. El vencimiento de dicho plazo no requiere declaración expresa, no siendo necesario que la Administración Tributaria requiera la actuación de las pruebas ofrecidas por el deudor tributario.

Asimismo, en el caso de resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, el plazo para ofrecer y actuar las pruebas es de cinco días hábiles.

El órgano encargado de resolver puede, en cualquier estado del procedimiento, ordenar de oficio las pruebas que juzgue necesarias y solicitar los informes necesarios para el mejor esclarecimiento de la cuestión a resolver. (Art. 126 CTP)

También está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, realizando nuevas comprobaciones cuando considere pertinente. No teniendo la facultad de abstenerse de dictar resolución por deficiencia de la ley. (Arts. 127 y 128 CTP)

Las resoluciones deben expresar los fundamentos de hecho y de derecho que les sirvan de base, decidiendo sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente. (Art. 129 CTP)

El deudor tributario, según lo que prescribe el Art. 130 del CTP, puede desistir de sus recursos en cualquier etapa del procedimiento. El desistimiento en el procedimiento de reclamación o de apelación es incondicional e implica el desistimiento de la pretensión, siendo potestativo del órgano encargado de resolver aceptarlo.

En particular el desistimiento de una reclamación interpuesta contra una resolución ficta denegatoria de devolución o de una apelación interpuesta contra dicha resolución ficta, tiene como efecto que la Administración Tributaria se pronuncie sobre la devolución o la reclamación que el deudor tributario consideró denegada.

En lo no contemplado expresamente en el presente artículo, se aplica la Ley del Procedimiento Administrativo General.

## RECLAMACIÓN

El recurso de reclamación, denominado también de reconsideración, oposición, revocatoria o revocación, se interpone ante la misma fuente del acto administrativo que se supone lesiona o desconoce un derecho del administrado, esto es, ante la propia Administración Tributaria, a los efectos que considere nuevamente el asunto sometido a su pronunciamiento. Es la primera etapa del procedimiento contencioso tributario y constituye una garantía de los deudores tributarios que pueden ser afectados por algún acto de la Administración Tributaria.

Por un lado, el administrado tiene el derecho de impugnar el acto lesivo, mientras que por el otro, la Administración tiene el deber jurídico de revisar su propio acto, ejerciendo el control de la legalidad sobre el mismo.

Mediante este recurso se solicita al propio órgano que dictó el acto administrativo, la revisión de dicho acto y su pronunciamiento al respecto, solicitando usualmente que se modifique, se revoque, se declare la nulidad del acto y se suspenda sus efectos.

El Art. 132 del CTP reafirma lo antedicho en cuanto a que los deudores tributarios, directamente afectados por actos de la Administración Tributaria, pueden interponer el recurso de reclamación.

Conocen de la reclamación en primera instancia la SUNAT, respecto a los tributos que administre, los Gobiernos Locales y otros que la ley señale. No pudiendo éstos extender ni delegar dicha competencia a otras entidades. (Art. 133 y 134)

El órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea necesario nuevas comprobaciones.

Está facultado para presentar este recurso la persona natural o jurídica notificada para el cumplimiento de la obligación tributaria como contribuyente o responsable, incluyendo a los responsables solidarios, sin embargo el TFP ha resuelto que otros sujetos que tengan legítimo interés, personal y directo pueden también presentar este recurso de reclamación, tal es el caso de los herederos cuando se le atribuya responsabilidad a su causante.

Por otro lado las reclamaciones tienen el carácter individual, es decir deben ser presentados en forma personal no admitiéndose que estos se presenten en forma colectiva.

Son actos reclamables, en concordancia con el Art. 134 del CTP, la resolución de determinación, la orden de pago y la resolución de multa.

También son reclamables la resolución ficta sobre recursos no contenciosos, las resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, y los actos que tengan relación directa con la determinación de la deuda tributaria.

Por último, son reclamables las resoluciones que resuelvan las solicitudes de devolución y aquellas que determinan la pérdida del fraccionamiento de carácter general o particular.

Para poder interponer el recurso de reclamación deben cumplirse requisitos de pago y de admisibilidad, descriptos en los Arts. 136 y 137 del CTP respectivamente.

Tratándose de resoluciones de determinación y de multa, para interponer reclamación no es requisito el pago previo de la deuda tributaria por la parte que constituye motivo de la reclamación. Pero para que ésta sea aceptada, el reclamante debe acreditar que ha abonado la parte de la deuda no reclamada actualizada hasta la fecha en que realice el pago.

Para interponer reclamación contra la orden de pago es requisito acreditar el pago previo de la totalidad de la deuda tributaria actualizada hasta la fecha en que realice el pago, excepto en el caso excepcional establecido en el numeral 3 inciso a) del Artículo 119° del CTP.

Es requisito de admisibilidad que la reclamación se inicie mediante escrito fundamentado y autorizado por letrado en los lugares donde la defensa fuera cautiva, adjuntando la hoja de información sumaria correspondiente.

Tratándose de reclamaciones contra resolución de determinación, resolución de multa y resolución que resuelva solicitud de devolución, es requisito de admisibilidad que se presenten en el término improrrogable de veinte días hábiles computados desde el día hábil siguiente a aquél en que se notificó el acto o resolución recurrida. Si se reclama vencido el mencionado término, deberá acreditarse el pago de la totalidad de la deuda tributaria que se reclama, actualizada hasta la fecha de pago, o presentar carta de fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada hasta por seis meses posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación, con una vigencia de seis meses, debiendo renovarse por períodos similares dentro del plazo que señale la Administración.

La carta fianza será ejecutada si el TFP confirma o revoca en parte la resolución apelada, o si ésta no hubiese sido renovada de acuerdo a las condiciones señaladas por la Administración Tributaria. Si existiera algún saldo a favor del deudor tributario, como consecuencia de la ejecución de la carta fianza, será devuelto de oficio.

Tratándose de las resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que sustituyan a esta última y al comiso, la reclamación debe presentarse en el plazo de cinco días hábiles computados desde el día hábil siguiente a aquél en que se notificó la resolución recurrida.

Para reclamar resoluciones de diversa naturaleza, el deudor tributario debe interponer recursos independientes. A no ser que reclame resoluciones de determinación, de multa u ordenes de pago que tengan vinculación directa entre si, situación en la que el deudor puede interponerlas en forma conjunta. (Art. 139 del CTP)

Los requisitos de admisibilidad que no hayan sido cumplidos pueden subsanarse siguiendo lo descrito en el Art. 140 del CTP que a continuación se desarrolla.

En el caso supuesto la Administración Tributaria debe notificar al reclamante para que, dentro del término de quince días hábiles, subsane las omisiones existentes en el recurso de reclamación presentado. Tratándose de las resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las que las sustituyan, el término para subsanar dichas omisiones es de cinco días hábiles.

Vencidos dichos términos sin la subsanación correspondiente, se declarará inadmisibile la reclamación, salvo cuando las deficiencias no sean sustanciales, en cuyo caso la Administración Tributaria podrá subsanarlas de oficio.

Cuando se haya reclamado mediante un solo recurso dos o más resoluciones de la misma naturaleza y alguna de éstas no cumpla con los requisitos previstos en la ley, el recurso será admitido a trámite sólo respecto de las resoluciones que cumplan con dichos requisitos, declarándose la inadmisibilidad respecto de las demás.

En cuanto a los medios probatorios, de acuerdo a lo estipulado en el Art. 141 del CTP, no se admitirán como tales, bajo responsabilidad, los que habiendo sido requerido por la Administración durante el proceso de verificación o fiscalización no hubieran sido presentados y/o exhibidos, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada hasta por seis meses posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación.

En caso de que la Administración declare infundada o fundada en parte la reclamación y el deudor tributario apele dicha resolución, éste debe mantener la vigencia de la carta fianza durante la etapa de la apelación por el mismo monto, plazos y períodos señalados en el Art. 137 del CTP. También debe acatar lo establecido en el mencionado artículo en relación a la ejecución de la carta fianza.

Por último el Art. 142 del CTP establece los plazos para resolver las distintas reclamaciones.

En principio la Administración Tributaria debe resolver las reclamaciones dentro del plazo máximo de seis meses, incluido el plazo probatorio, contado a partir de la fecha de presentación del recurso de reclamación.

Tratándose de la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, la mencionada Administración las debe resolver dentro del plazo de veinte días hábiles, incluido el plazo probatorio, contado a partir de la fecha de presentación del recurso de reclamación.

En el caso de que la reclamación del deudor tributario haya sido respecto de la denegatoria tácita de solicitudes de devolución de saldos a favor de los exportadores y de pagos indebidos o en exceso, la Administración Tributaria debe resolver dentro del plazo máximo de dos meses.

Existe una excepción y es la de que si las reclamaciones son declaradas fundadas o de cuestiones de puro derecho. En estos casos la Administración Tributaria puede resolverlas antes del vencimiento del plazo probatorio.

Cuando la Administración requiera al interesado para que dé cumplimiento a un trámite, el cómputo de los referidos plazos se suspende, desde el día hábil siguiente a la fecha de notificación del requerimiento hasta la de su cumplimiento.

## APELACIÓN

El recurso de apelación es un recurso de segunda instancia administrativa. Tiene como finalidad que el órgano jerárquico revise el pronunciamiento del órgano inferior, a los efectos que lo confirme, modifique o revoque.

Se le califica como el recurso impugnativo por excelencia, pues su interposición se basa fundamentalmente en cuestiones de principios y normas jurídicas, razón por la cual no se exige por lo general la actuación de nuevos medios probatorios, además de los ofrecidos en primera instancia.

Reiterando la ya descrita competencia del TFP el Art. 143 del CTP menciona que éste es el órgano encargado de resolver en última instancia administrativa las reclamaciones sobre materia tributaria, general y local, inclusive la relativa a las aportaciones de seguridad social y las administradas por la Oficina de Normalización Previsional, así como las reclamaciones sobre materia de tributación aduanera.

Resumiendo el proceso de interposición del recurso de apelación el Art. 144 del CTP establece que, cuando se formule una reclamación ante la Administración Tributaria y ésta no notifique su decisión en el plazo fijado por la ley, el interesado puede considerar desestimada la reclamación, pudiendo hacer uso de los siguientes recursos: interponer apelación ante el superior jerárquico, si se trata de una reclamación y la decisión debía ser adoptada por un órgano sometido a jerarquía; interponer apelación ante el TFP, si se trata de una reclamación y la decisión debía ser adoptada por un órgano respecto del cual puede recurrirse directamente a este Tribunal.

El plazo al que se refiere el párrafo anterior es, según el Art. 150 del CTP, de seis meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al TFP. El mismo se amplía a nueve meses tratándose de precios de transferencia, se reduce a dos meses respecto de la denegatoria tácita de las solicitudes de devolución de saldos a favor de los exportadores y de pagos indebidos o en exceso, y a veinte días hábiles respecto de las resoluciones que establecen sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre.

El recurso de apelación debe ser presentado ante el órgano que sentenció la resolución apelada. Si el recurso cumple con todos los requisitos de admisibilidad establecidos, el órgano que lo dictó debe elevar el expediente al TFP dentro de los treinta días hábiles siguientes a la presentación de la apelación. (Art. 145 CTP)

El mencionado plazo se reduce a quince días tratándose de la apelación de resoluciones que resuelvan los reclamos sobre sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyen. (Art. 145 CTP)

La apelación de la resolución ante el TFP debe formularse dentro de los quince días hábiles siguientes a aquél en que se efectuó su notificación certificada. Tratándose de apelación de resolución emitida como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia el plazo para apelar es de treinta días hábiles siguientes a igual situación. (Art. 146)

En el caso de las resoluciones que resuelvan las reclamaciones contra aquellas que establezcan sanciones de internamiento temporal de vehículos, comiso de bienes y cierre

temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, el plazo para realizar la apelación es de cinco días hábiles siguientes a los de su notificación. (Art. 152 CTP)

De acuerdo a la interpretación del Art. 146 del CTP se sigue en el recurso de apelación los mismos procedimientos y criterios que en el recurso de reclamación en cuanto al procedimiento para subsanar los errores en el recurso interpuesto.

En cuanto a los requisitos de pago la normativa indica que para interponer la apelación no es requisito el pago previo de la deuda tributaria por la parte que constituye el motivo de la apelación, pero para que ésta sea aceptada, el apelante debe acreditar que ha abonado la parte no apelada actualizada hasta la fecha en que se realice el pago.

La apelación será admitida vencido el plazo señalado en el párrafo anterior, siempre que se cumplan las condiciones que se especificaron para el caso de la interposición del recurso de reclamación contra una resolución de determinación.

En relación a los actos impugnables el Art. 147 del CTP aclara que al interponer apelación ante el TFP, el recurrente no puede discutir aspectos que no impugnó al reclamar. A no ser que, no figurando en la orden de pago o resolución de la Administración Tributaria, hubieran sido incorporados por ésta al resolver la reclamación.

Asimismo el TFP no puede pronunciarse sobre aspectos que, considerados en la reclamación, no hubieran sido examinados y resueltos en primera instancia. En tal caso declarará la insubsistencia de la resolución, reponiendo el proceso al estado que corresponda. (Art. 150 CTP)

La Administración Tributaria es considerada parte en el procedimiento de apelación, pudiendo contestar la apelación, presentar medios probatorios y demás actuaciones que correspondan. (Art. 149 CTP)

El apelante o la Administración Tributaria pueden solicitar el uso de la palabra dentro de los cuarenta y cinco días hábiles de interpuesto el recurso de apelación, debiendo el TFP señalar una misma fecha y hora para el informe de ambas partes. (Art. 150 CTP)

En cuanto a los medios probatorios que se pueden interponer en el recurso de apelación se debe acatar lo establecido para el caso del recurso de reclamación, según se interpreta del Art. 148 del CTP.

El Art. 151 del CTP menciona que en el caso de que el recurso de apelación se refiera a cuestiones de puro derecho, el interesado puede interponer el recurso en el plazo de veinte días hábiles siguientes a la notificación de los actos de la Administración, no siendo necesario interponer reclamación ante instancias previas.

Continúa aclarando que tratándose de una apelación de puro derecho contra resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, el plazo para interponer éste recurso es de diez días hábiles.

El TFP para conocer de la apelación, previamente debe calificar la impugnación como de puro derecho. En caso contrario, debe remitir el recurso al órgano competente, notificando al interesado para que se tenga por interpuesta la reclamación.

En la situación a que hace referencia el Art. 151 del CTP debe presentarse el recurso ante el órgano recurrido, quién le dará trámite luego de verificar que se ha cumplido con lo establecido requisitos legales y que no haya reclamación en trámite sobre la misma materia.

En el caso particular de apelaciones por reclamaciones que establezcan sanciones de internamiento temporal de vehículos, comiso de bienes y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, el apelante debe ofrecer y actuar las pruebas que juzgue conveniente, dentro de los cinco días hábiles siguientes a la fecha de interposición del recurso. (Art. 152 CTP)

En este caso el TFP debe resolver la apelación dentro del plazo de veinte días hábiles contados a partir del día siguiente de la recepción del expediente remitido por la Administración Tributaria. La resolución del TFP puede ser impugnada mediante demanda contencioso administrativa ante el Poder Judicial. (Art. 152 del CTP)

Contra lo resuelto por el TFP no cabe recurso alguno en la vía administrativa. No obstante, el Tribunal puede corregir errores materiales o numéricos o ampliar su fallo sobre puntos omitidos o aclarar algún concepto dudoso de la resolución, de oficio o a solicitud de parte, formulada por la Administración Tributaria o por el deudor tributario, dentro del término de cinco días hábiles contados a partir del día siguiente de efectuada la notificación de la resolución. No pudiendo el TFP por medio de estas solicitudes alterar el contenido sustancial de la resolución. (Art. 153 CTP)

Las resoluciones del TFP que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, así como las emitidas en virtud aplicar la norma de mayor jerarquía, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley. En este caso, en la resolución correspondiente al TFP debe señalar que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y disponer la publicación de su texto en el Diario Oficial. En este caso la Administración Tributaria no puede interponer demanda contencioso administrativa (Art. 154 CTP)

El Art. 154 del CTP agrega que de presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del TFP debe someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal. Este tipo de resoluciones, así como las que impliquen un cambio de criterio, deben ser publicadas en el Diario Oficial.

Las resoluciones del TFP, de acuerdo con el Art. 156, deben ser cumplidas por los funcionarios de la Administración Tributaria, bajo responsabilidad.

En caso que se requiera expedir resolución de cumplimiento o emitir informe, se cumplirá con el trámite en el plazo máximo de noventa días hábiles de notificado el expediente al deudor tributario, debiendo iniciarse la tramitación de la resolución de cumplimiento dentro de los quince primeros días hábiles del referido plazo, bajo responsabilidad, salvo que el TFP señale plazo distinto.

## QUEJA

El recurso de queja es el remedio procesal que permite a los deudores tributarios recurrir las actuaciones indebidas y los defectos de procedimiento que señala el CTP, en consecuencia no es un recurso impugnativo.

Según prescribe el Art. 155 del CTP procede cuando existen actuaciones indebidas o defectuosas en los procedimientos tributarios que afecten directamente o infrinjan las disposiciones del CTP.

Por lo tanto mediante este recurso no se puede solicitar se discutan asuntos de fondo, ni aspectos jurídicos que van a dilucidar el punto central motivo de la reclamación, sino aspectos procesales, es decir se examinan la observancia de procedimientos establecidos de acuerdo a las normas previstas para el procedimiento administrativo tributario.

El recurso de queja procede especialmente en los casos de demora en la resolución por parte del TFP, no obstante este recurso se ha convertido en un remedio ineficaz por cuanto el Ministerio de Economía y Finanzas ha resuelto que los plazos señalados no son obligatorios para este organismo y que pueden ser ampliados.

Por otro lado el recurso de queja por su naturaleza no pone fin al procedimiento y por lo tanto no procede demanda contencioso administrativa ante el Poder Judicial.

Para la presentación de este recurso no existe plazo y se puede presentar ante la Administración Tributaria, la que debe derivarla a la instancia correspondiente. También puede presentarse directamente ante el órgano encargado de resolver.

Tratándose de recursos contra la Administración Tributaria, es competente para resolver la queja el TFP, dentro del plazo de 20 días hábiles de presentado el recurso.

Si se trata de un recurso presentado contra el TFP, resulta competente para conocer la queja el Ministerio de Economía y Finanzas, quien debe resolverlo en igual plazo.

### **B.II.3) PROCEDIMIENTO NO CONTENCIOSO**

A diferencia del procedimiento anterior, el procedimiento no contencioso se inicia con la interposición de una solicitud vinculada a una obligación tributaria, ante una entidad que forme parte de la Administración Tributaria, la cual debe resolverla en el plazo legal correspondiente.

Las solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria deben ser resueltas y notificadas en un plazo no mayor de cuarenta y cinco días hábiles siempre que, conforme a las disposiciones pertinentes, requiriese de pronunciamiento expreso de la Administración Tributaria. (Art. 162 CTP)

Tratándose de otras solicitudes no contenciosas deben tramitarse de conformidad con la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Otra diferencia con el procedimiento contencioso tributario radica en que para iniciar el procedimiento no contencioso no es necesario que se haya emitido un acto administrativo.

Las resoluciones que resuelven las solicitudes mencionadas son apelables ante el TFP, con excepción de las que resuelvan las solicitudes de devolución, ya que éstas son reclamables. En caso de no resolverse dichas solicitudes en el plazo de cuarenta y cinco días hábiles, el deudor tributario puede interponer recurso de reclamación dando por denegada su solicitud. (Art.163 CTP)

## **C) ESPAÑA**

### **C.I) TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, REGIONAL Y LOCAL**

#### **INTRODUCCIÓN**

Los Tribunales Económico Administrativos españoles (TEA) resuelven las reclamaciones económico administrativas, que desde hace más de 100 años constituyen en España un recurso especial para impugnar los actos tributarios ante la propia Administración.

El origen de la vía económico administrativa se encuentra en la separación entre los ámbitos de gestión tributaria en sentido amplio -aplicación de los tributos e imposición de sanciones- y de resolución de reclamaciones contra dicha gestión.

Las reclamaciones económico administrativas constituyen el instrumento necesario para quien desee impugnar los actos de la Administración Tributaria y acceder posteriormente, en su caso, a la vía judicial.

Puntualmente, los órganos económico administrativos del Estado español más importantes son: el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), los Tribunales Económico Administrativos Regionales (TEAR) y los Tribunales Económico Administrativos Locales (TEAL).

También existe una Sala Especial para Unificación de Doctrina, cuya función principal es la de unificar criterios, vinculando a los TEA y al resto de la Administración Tributaria.

Finalmente, conviene advertir que también existen órganos económico administrativos en las Comunidades Autónomas y recientemente se han creado órganos para la resolución de las reclamaciones económico administrativas en los Municipios de gran población. Reciben diversas denominaciones y no se encuadran en el Ministerio de Economía y Hacienda, sino dentro de las Administraciones Tributarias de las Comunidades Autónomas y Entes Locales, rigiéndose por su normativa específica.

#### **NORMATIVA**

La principal normativa es la Ley 58 del 18 de diciembre de 2003, denominada Ley General Tributaria (LGT), y el Reglamento General de desarrollo de la LGT en materia de Revisión en Vía Administrativa (RG), aprobado por el Real Decreto 520 del 13 de mayo de 2005.

También se estudia y desarrolla la Ley 29 de 1998, Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa (LRJCA).

#### **NATURALEZA JURÍDICA**

Los TEA, a pesar de su denominación de tribunales, no son órganos jurisdiccionales. En efecto, pese a la independencia funcional de la que gozan hay que destacar que se integran en el Ministerio de Economía y Hacienda.

Por lo tanto, se configuran como órganos administrativos especiales, en correlación con la singularidad de la actividad tributaria, con unas notas y características propias como

consecuencia de su independencia funcional y separación de los órganos encargados de la aplicación, recaudación y fiscalización de tributos e imposición de sanciones.

### GRADO DE INDEPENDENCIA

Como se mencionó en el apartado anterior los TEA son parte de la estructura organizativa del Ministerio de Economía y Hacienda. Puntualmente se encuentran dentro de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y, dentro de ésta, en la Secretaría General de Hacienda. Los TEAR y TEAL dependen del TEAC.

A pesar de ello son totalmente independientes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), pudiendo apartarse de sus decisiones. Así lo establece el Art. 83 de la LGT al mencionar que las funciones de la Administración en materia tributaria se ejercen en forma separada a la de resolución de las reclamaciones económico administrativas que se interponen contra los actos dictados por la Administración Tributaria.



### ATRIBUCIONES

Las competencias de los TEA están reguladas en el Art. 229 de la LGT.

El TEAC tiene sede en Madrid y competencia en todo el territorio del Estado español. Entre sus atribuciones debe resolver:

- *En primera instancia:* las reclamaciones económico administrativas que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos centrales del Ministerio de Economía y Hacienda u otros Departamentos Ministeriales, de la AEAT y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado, así como contra los actos dictados por los órganos superiores de la Administración de las Comunidades Autónomas; las reclamaciones en las que deba oírse o se haya oído como trámite previo al Consejo de Estado; las reclamaciones económico administrativas que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos periféricos de la Administración General del Estado, de

la AEAT y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado, o por los órganos de las Comunidades Autónomas que no sean superiores, así como contra las actuaciones de los particulares susceptibles de reclamación, cuando, aún pudiendo presentarse la reclamación en primera instancia ante algún TEAR o TEAL, según corresponda, la reclamación se interponga directamente ante el TEAC.

- *En segunda instancia:* los recursos de alzada ordinarios que se interpongan contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los TEAR y TEAL, y que cumplan con las condiciones de cuantía necesaria.
- Los recursos extraordinarios de revisión y los extraordinarios de alzada para la unificación de criterio.
- La rectificación de errores en los que incurran sus propias resoluciones.

Los TEAR son diecisiete y tienen competencia en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma en que están situados. A su vez en algunos TEAR existen Salas Desconcentradas, con competencias referidas a un ámbito territorial menor. Hasta este entonces se han creado cinco Salas Desconcentradas.

A los únicos dos TEAL existentes les competen los temas ocasionados en el territorio de la Ciudad con Estatuto de Autonomía donde tengan su sede.

Los TEAR y TEAL tiene atribuida la competencia para resolver:

- *En única instancia:* Las reclamaciones que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos periféricos de la Administración General del Estado, de la AEAT y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado y por los órganos de la Administración de las Comunidades Autónomas que no sean superiores, cuando la cuantía de la reclamación sea igual o inferior al importe de 150.000 euros, o 1.800.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones.
- *En primera instancia:* Las reclamaciones que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos mencionados anteriormente cuando la cuantía de la reclamación sea superior al importe mencionado. No obstante pueden ser resueltas por el TEAC directamente en única instancia, si se opta por interponer reclamación directamente ante el mismo.
- La rectificación de errores en los que incurran sus propias resoluciones.
- Las reclamaciones que se interpongan contra actuaciones de los particulares en materia tributaria susceptibles de reclamación económico administrativa, en primera o única instancia según que la cuantía de la reclamación exceda o no del importe señalado anteriormente. Las competencias anteriormente expuestas han de conciliarse con la existencia de una estructura territorial que define y delimita el ámbito geográfico al que se extienden las competencias de cada TEAR o TEAL, así como el de las Salas Desconcentradas. En virtud de ello la competencia territorial para conocer de las reclamaciones económico administrativas se determina conforme a la sede del órgano que hubiera dictado el acto objeto de la reclamación.

La competencia de los órganos administrativos económicos es irrenunciable e improrrogable, no pudiendo ser alterada por voluntad de los particulares.

## COMPOSICIÓN Y ESTRUCTURA

El TEAC está compuesto por los siguientes órganos:

- *La Presidencia*, el Presidente es nombrado y separado por Real Decreto del Consejo de Ministros, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, entre funcionarios de reconocido prestigio en el ámbito tributario y tiene la categoría de Director General del Ministerio de Economía y Hacienda. El Presidente, mediante acuerdo, fija la creación, composición y supresión de las Salas, el reparto de atribuciones entre estas y el Pleno, y la distribución de asuntos entre las Salas.
- *La Secretaría General*, el Secretario General procede del Cuerpo de Abogados del Estado y tiene nivel orgánico de Subdirector General. Le corresponde la dirección y coordinación de la tramitación de las reclamaciones económico administrativas, dictar los actos de trámite y de notificación e impulsar de oficio el procedimiento, así como aquellas otras tareas que le sean expresamente atribuidas por el Presidente.
- *Vocalías*, los Vocales son nombrados y separados por Real Decreto del Consejo de Ministros, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda y tienen la condición de Subdirectores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda. Sus principales atribuciones son proponer las resoluciones y demás acuerdos de terminación en el procedimiento general económico administrativo, así como aquellas otras tareas que les sean expresamente asignadas por el Presidente. En total hay once Vocalías y cada una está encargada de distintos tributos.
- *Vocalía Coordinadora de los TEAR*, que a diferencia de las anteriores no tiene encomendada ninguna materia específica y se encarga de realizar labores de coordinación y apoyo.
- *Subdirección General de Organización, Medios y Procedimientos*, tiene atribuida la competencia de realizar estudios funcionales y organizativos conducentes al mejor funcionamiento de los TEA, la programación de las dotaciones de medios personales y materiales y la asistencia técnica.

A efectos de resolver las reclamaciones y recursos el TEAC funciona en Pleno, en Salas y de forma unipersonal. El Pleno está formado por el Presidente, todos los Vocales y el Secretario General. Las Salas están formadas por el Presidente, uno o más Vocales y el Secretario General. En cuanto al funcionamiento de forma unipersonal, tienen la consideración de órganos unipersonales respecto al procedimiento abreviado los que sean nombrados por acuerdo del Presidente del TEAC, mientras que a efectos del procedimiento general -en casos de inadmisión, archivo de actuaciones y cuestiones incidentales- lo son los Vocales y el Secretario General.

Los TEAR y TEAL están integrados por los órganos que a continuación se describen:

- *Presidencia y Vocalía*, el Presidente -así como los Presidentes de Salas Desconcentradas y Presidentes de Sala cuando existan- y los Vocales son nombrados y separados por Orden del Ministro de Economía y Hacienda. Las funciones del Presidente son las de, mediante acuerdo, fijar la creación, composición y supresión de las Salas, el reparto de atribuciones entre estas y el Pleno y la distribución de asuntos entre las Salas. Corresponde a los Vocales proponer las resoluciones y demás acuerdos de terminación en el procedimiento general económico

administrativo, así como las restantes tareas que les sean encomendadas por el Presidente del Tribunal o de la Sala Desconcentrada, según corresponda.

- *Los Secretarios*, proceden del Cuerpo de Abogados del Estado y les corresponde la dirección y coordinación de la tramitación de las reclamaciones económico administrativas, dictar los actos de trámite y de notificación e impulsar de oficio el procedimiento, así como aquellas otras tareas que les sean encomendadas por el Presidente.

En los casos en que existan Salas Desconcentradas, las anteriores funciones serán realizadas por su Secretario, sin perjuicio de la dirección del Secretario del correspondiente Tribunal y de que la atribución de tareas sea competencia del Presidente de la Sala Desconcentrada.

A efectos de resolver las reclamaciones y recursos los TEAR y TAEI funcionan en Pleno, en Salas y de forma unipersonal. El Pleno está formado por el Presidente, los Presidentes de Sala y de Sala Desconcentrada -en su caso-, los Vocales y el Secretario del Tribunal. Las Salas están formadas por el Presidente, el de la Sala competente según el reparto de atribuciones, uno o más Vocales, según proceda, y el Secretario. Las Salas Desconcentradas están formadas por su Presidente, uno o más Vocales, según proceda, y el Secretario de la Sala. En cuanto al funcionamiento de forma unipersonal, tienen la consideración de órganos unipersonales de cada Tribunal y de cada Sala Desconcentrada respecto al procedimiento abreviado los que sean nombrados por acuerdo del Presidente del TEAC, mientras que a efectos del procedimiento general -en casos de inadmisión, archivo de actuaciones y cuestiones incidentales- lo son el Presidente, los Vocales y el Secretario General.

También existen Dependencias Provinciales y Locales, ubicadas en localidades donde no radique la sede del TEAR o de sus Salas Desconcentradas, que ejercen las funciones que les delegue el Secretario del Tribunal o de la Sala Desconcentrada, así como aquellas tareas que les sean encomendadas por el Presidente del Tribunal o de la Sala Desconcentrada.

El objetivo principal de las Dependencias Provinciales es el de facilitar al ciudadano la interposición de las reclamaciones con una mayor proximidad en su ámbito geográfico. Son responsables de la recepción, tramitación y remisión de las reclamaciones al correspondiente TEAR o Sala Descentralizada para su resolución definitiva.

Las dependencias Locales son análogas a las salas Descentralizadas.

Por otro lado la Sala Especial para Unificación de Doctrina está compuesta por el Presidente del TEAC, que la preside, tres Vocales del mencionado Tribunal, el Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente y el Director General de Tributos o el Director del Departamento de la AEAT del que dependa funcionalmente el órgano que hubiera dictado el acto a que se refiere la resolución objeto del recurso. (Art. 243 LGT)

## **PLAZOS**

El plazo para presentar la reclamación es de un mes a contar desde el día siguiente al de notificación del acto o resolución que se impugna. El último día coincide con el mismo día de la notificación si bien del mes siguiente y, en caso de que no hubiera día equivalente, el último día de dicho mes siguiente.

Existen reglas especiales en los supuestos de silencio administrativo, deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva, de actuaciones de retención e ingreso a cuenta, repercusión, facturación y derivadas de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente.

### **EFFECTOS DE SUS DECISIONES**

Las resoluciones de los TEA dan por finalizada la vía administrativa. La doctrina que de modo reiterado establezca el TEAC vincula a los TEAR y TEAL y al resto de la Administración Tributaria. Por otro lado la doctrina sentada por el Pleno de cada TEA vincula a las Salas y la de ambos a los órganos unipersonales. (Art. 239 LGT)

### **RECURSOS ANTE SUS DECISIONES**

Contra la resolución dictada por el TEAR en única instancia, además del recurso contencioso administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) correspondiente, podrá interponerse, en su caso, recurso de anulación (Art. 239.6 LGT), recurso de alzada extraordinario para unificación de criterio (Art. 242 LGT) y recurso extraordinario de revisión (Art. 244 LGT).

### **CONCLUSIONES**

La vía económico administrativa presenta ciertas ventajas para el ciudadano frente a otras vías de impugnación:

- La decisión corresponde a un órgano desvinculado de quien dictó el acto que se revisa, lo que le otorga mayor grado de objetividad frente al recurso de alzada en que resuelve el superior jerárquico.
- En los casos, en principio, más complejos, resuelve por mayoría un órgano colegiado, lo que le otorga mayor probabilidad de acierto frente a la resolución de un órgano unipersonal.
- Los integrantes de los TEA encargados de resolver, son expertos en las materias a las que se refieren las reclamaciones, lo que le confiere un alto grado de especialidad.
- Es un procedimiento gratuito para el ciudadano y que no requiere asistencia jurídica, aunque nada impide que voluntariamente el ciudadano acuda a la misma.

Los TEA deben resolver con arreglo a Derecho, por lo que la justicia administrativa que imparten es tuteladora de derechos e intereses legítimos. Protegen la legalidad objetiva y tutelan efectivamente los derechos de quienes reclaman ante ellos porque, siendo un procedimiento contra el acto, vinculan a la Administración.

Los TEA son una expresión del propio autocontrol de la Administración en cuyo complejo orgánico se integran. Constituyen, precisamente por su independencia funcional, una cierta garantía para el contribuyente en cuanto vienen a ser una pieza esencial para lograr, gracias a mecanismos flexibles y ágiles de solución de conflictos, una tutela efectiva de los derechos del ciudadanos sin obligarle a acudir a un proceso ante los Tribunales de Justicia, no siempre justificado o posible por razones de costes económicos.

Por último, la doctrina que de modo reiterado establece el TEAC vincula a los TEAR y TEAL y al resto de la Administración Tributaria, constituyendo por lo tanto una importante fuente normativa. (Art. 239 LGT)

## **C.II) REVISIÓN EN VÍA ADMINISTRATIVA**

Los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de imposición de sanciones tributarias pueden revisarse mediante los procedimientos especiales de revisión, el recurso de reposición y las reclamaciones económico administrativas. (Art. 213 LGT)

Las resoluciones firmes de los órganos económico administrativos, así como los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que hubiera recaído resolución económico administrativa, no pueden ser revisados en vía administrativa, cualquiera que sea la causa alegada, salvo en los supuestos de nulidad de pleno derecho, rectificación de errores y recurso extraordinario de revisión.

Cuando hayan sido confirmado por sentencia judicial firme, no son revisables en ningún caso los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones ni las resoluciones de las reclamaciones económico administrativas.

### **C.II.1) PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE REVISIÓN**

De acuerdo al Art. 216 de la LGT son procedimientos especiales de revisión los de: revisión de actos nulos de pleno derecho, declaración de lesividad de actos anulables, revocación, rectificación de errores y devolución de ingresos indebidos.

### **C.II.2) RECURSO DE REPOSICIÓN**

Con carácter previo a la reclamación económico administrativa puede interponerse recurso de reposición. Si el interesado opta por llevarlo a cabo, no puede promover la reclamación económico administrativa hasta que el recuso de reposición se haya resuelto de forma expresa o hasta que pueda considerarlo desestimado por silencio administrativo. (Art. 222 LGT)

La reposición somete a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho o de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas en el recurso, sin que en ningún caso se pueda empeorar la situación inicial del recurrente. El órgano competente es aquel que dictó el acto recurrido. Si el acto fue dictado por delegación y salvo que en la misma se disponga lo contrario, la resolución del recurso de reposición corresponde al órgano delegado. (Arts. 223 y 225 LGT)

El plazo para la interposición de este recurso es de un mes contado a partir del día siguiente al de la notificación del acto recurrible o del siguiente a aquel en que se produzcan los efectos del silencio administrativo. Transcurrido el plazo de un mes desde la interposición, el interesado puede considerar desestimado el recurso al objeto de interponer la reclamación procedente. (Art. 223 LGT)

El órgano competente para conocer del recurso de reposición no puede abstenerse de resolver, a no ser que alegue duda racional o deficiencia de los preceptos legales. Su resolución debe notificarse en un plazo máximo de un mes contado desde el día siguiente al de presentación del recurso, debiendo contener una exposición sucinta de los hechos y los fundamentos jurídicos adecuadamente motivados que hayan servido para adoptar el acuerdo. (Art. 223 LGT)

### **C.II.3) RECLAMACIONES ECONOMICO ADMINISTRATIVAS**

Como ya se mencionó el conocimiento de las reclamaciones económico administrativas corresponde con exclusividad a los órganos económicos administrativos. (Art. 228 LGT)

Según el Art. 226 de la LGT puede reclamarse en vía económico administrativa en relación a las siguientes materias:

- la aplicación de tributos y la imposición de sanciones tributarias que realicen la Administración General del Estado y las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la misma,
- la aplicación de los tributos cedidos por el Estado a las Comunidades Autónomas, los recargos establecidos por éstas sobre tributos del Estado y la imposición de sanciones que se deriven de unos y otros,
- cualquier otra que se establezca por precepto legal expreso.

El Art. 227 de la LGT agrega que son actos susceptibles de reclamación económico administrativa, en relación con las materias a que se refiere el artículo anterior:

- los que provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación o un deber,
- los de trámite que decidan, directa o indirectamente, el fondo del asunto o pongan término al procedimiento,
- los de aplicación de los tributos -gestión, inspección y recaudación- y de imposición de sanciones tributarias que realicen la Administración del Estado y las Entidades Públicas dependientes de la misma, así como los que provengan de la AEAT,
- las actuaciones de retención, ingresos a cuenta, repercusión, facturación y derivadas de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente.

Por último la disposición adicional undécima de la LGT establece que puede interponerse reclamación económico administrativa, previa interposición potestativa de recurso de reposición, contra las resoluciones y los actos de trámite que decidan, directa o indirectamente, el fondo del asunto en relación a las siguientes materias no tributarias:

- todos los actos de gestión recaudadora llevados a cabo por la AEAT relativos a ingresos de derecho público, tributarios o no tributarios, de otra Administración Pública,
- el reconocimiento o la liquidación y pago por autoridades u organismos del Ministerio de Economía y Hacienda de obligaciones del Tesoro Público,
- el reconocimiento y pago de toda clase de pensiones y derechos pasivos que sea competencia del Ministerio de Economía y Hacienda.

Sin embargo no son recurribles ni los actos de Administración Tributaria de las Comunidades Autónomas referidos a sus tributos propios, ni los actos de la Administración Local sobre tributos locales -aunque si son recurribles determinados actos de la Administración del Estado relativos

al Impuesto sobre Bienes Inmuebles y al Impuesto de Actividades Económicas-, ni los actos que den lugar a reclamación en vía administrativa previa a la judicial, civil o laboral, o pongan fin a dicha vía, ni los dictados en procedimientos en los que esté reservada al Ministro competente la resolución que ultime la vía administrativa, ni los expedidos en virtud de una ley que los excluya de reclamación económica administrativa.

### **C.II.3.1) PROCEDIMIENTO ECONOMICO ADMINISTRATIVO GENERAL**

El Art. 239 de la LGT aclara que el TEA actuante no puede abstenerse de resolver ninguna reclamación sometida a su conocimiento, sin que pueda alegarse duda racional o deficiencia en los preceptos legales.

Sin embargo el TEA puede declarar la inadmisibilidad cuando: se impugnen actos o resoluciones no susceptibles de reclamación económica administrativa; la resolución se haya presentado fuera de plazo; falte la identificación del acto o actuación; la petición del escrito de interposición no guarde relación con el acto o actuación recurrido; concurren defectos de legitimación o representación; exista un acto firme y consentido que sea el fundamento exclusivo del acto objeto de reclamación; se recurra contra actos que reproduzcan otros anteriores definitivos y firmes o contra actos que sean confirmatorios de otros consentidos, así como cuando exista cosa juzgada.

### **ACUMULACIÓN**

Según el Art. 230 de la LGT se pueden acumular ciertas reclamaciones, como ser: las interpuestas por un mismo interesado relativas al mismo tributo; las interpuestas por varios interesados relativas a un mismo tributo siempre que deriven de un mismo expediente o planteen cuestiones idénticas; la interpuesta contra una sanción si se hubiera presentado reclamación contra la deuda tributaria de la que deriva.

La acumulación, en caso que corresponda, determina la competencia del TEAC para resolver la reclamación o el recurso de alzada ordinario por razón de cuantía. En tal sentido se considera como cuantía la que corresponda a la reclamación más elevada.

### **PRESENTACIÓN DE LA RECLAMACIÓN**

Están legitimados para presentar la reclamación los obligados tributarios, los sujetos infractores y cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados. (Art. 232 LGT)

La interposición del recurso, de acuerdo al Art. 235 de la LGT, debe hacerse por escrito, antes de que finalice el plazo de un mes contado desde el día siguiente a aquel en que: se notificó el acto impugnado; se produzcan los efectos del silencio administrativo; o quede constatada la realización u omisión de la actuación de retención, ingreso a cuenta, repercusión, etc.

Se recomienda que el escrito se presente en el propio Centro o Dependencia que dictó el acto administrativo que es objeto de reclamación, para facilitar su rápida tramitación.

El escrito no está sujeto a ningún modelo específico, pero debe contener las menciones que se detallan a continuación.

- un encabezado, señalando que es una reclamación de carácter económico administrativa, indicando ante que TEA se interpone y el órgano administrativo al que se dirige. Siendo este último el que dictó el acto que es objeto de la reclamación.
- el contenido del escrito, donde se identifica al reclamante y su representante si existiese, el domicilio para recibir notificaciones y el acto que se impugna. En cuanto a este último requisito es necesario identificar el órgano que lo dictó, el número de expediente y su cuantía, recomendando acompañar copia del expediente para facilitar su identificación.
- por último deben desarrollarse las alegaciones que el reclamante considere, aportando las pruebas y documentos que estime. Esto supone renunciar al posterior trámite de alegaciones, salvo que se solicite expresamente en dicho escrito.

Cuando se acompañan alegaciones y no se haya presentado previamente recurso de reposición, el propio órgano administrativo que dictó el acto puede anular total o parcialmente el acto impugnado, dentro del plazo de un mes y sin perjuicio de que se trate de una reclamación económico administrativa y de que la resolución definitiva corresponde al TEA competente. Al anularlo debe remitir al TEA actuante el nuevo acto dictado, junto con el escrito de interposición.

En el procedimiento económico administrativo pueden comparecer todos los titulares de derecho o intereses legítimos que puedan resultar afectados, sin que la tramitación deba retrotraerse. Estos interesados pueden actuar por sí mismo o por medio de representantes. (Art. 232 LGT)

## **TRAMITACIONES**

Se entiende por tramitaciones a las actuaciones que pueden suscitarse con posterioridad a la interposición de la reclamación y previas a la terminación.

Las que la normativa regula son la subsanación de defectos, el llenado del expediente, la notificación a la persona recurrida, la puesta de manifiesto de las alegaciones, la solicitud de informe, la prueba, la revisión de cuestiones no planteadas y las cuestiones incidentales.

El TEA puede prescindir de los trámites cuando las alegaciones del escrito de interposición o documentos adjuntos acrediten todos los datos necesarios o resulte evidente la inadmisibilidad. (Art 236 LGT)

## **SUSPENSIÓN DEL ACTO IMPUGNADO**

De por sí la reclamación económica administrativa no suspende la ejecución el acto administrativo en cuestión.

La solicitud de suspensión de la ejecución del acto que se reclama, regulada por el Art. 233 de la LGT, debe dirigirse al órgano que dictó el acto impugnado, el que luego lo remitirá al órgano competente para resolver.

Se puede solicitar al interponer la reclamación económico administrativa o en un momento posterior, con efectos desde la solicitud. En este último caso debe presentarse mediante escrito independiente, acompañado necesariamente de copia de la reclamación interpuesta y de los documentos justificativos que se indican más abajo para cada una de las modalidades de suspensión.

Como excepción, si la reclamación se refiere a una sanción tributaria, la ejecución de la misma queda suspendida automáticamente como consecuencia de la interposición en tiempo y forma de la reclamación económico administrativa, sin necesidad de aportar ninguna garantía y sin que sea preciso solicitar la suspensión.

Tampoco es necesario solicitarla cuando ha sido concedida con ocasión del previo recurso de reposición y la garantía extiende sus efectos a la vía económico administrativa.

En todos los demás casos, para que la suspensión sea automática, se requiere que el reclamante garantice el importe de la deuda, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que pudieran proceder, mediante alguna de las garantías que estipula la ley, debiendo acompañar la solicitud con el documento que formalice la garantía.

El TEA que conozca de la reclamación puede suspender la ejecución del acto con dispensa de garantías, total o parcial, cuando dicha ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación, tanto para los supuestos de deuda tributaria o cantidad líquida como cuando se trate de actos que no tengan contenido económico.

También puede pedir la suspensión de la ejecución del acto recurrido sin necesidad de aportar garantía cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho.

La suspensión, si se otorga, se entiende concedida desde la solicitud, circunstancia que se notifica al interesado.

### **TERMINACIÓN Y RESOLUCIÓN**

La duración del procedimiento, en cualquiera de sus instancias, es de un año contado desde la interposición de la reclamación. Transcurrido este plazo el interesado puede considerar desestimada la reclamación (Art. 240 LGT)

El procedimiento finaliza por renuncia del derecho en que la reclamación se fundamente, por desistimiento de la petición o instancia, por caducidad de ésta, por satisfacción extraprocesal, pudiendo terminar normalmente mediante resolución o por archivo motivado en las acciones. (Art. 238 LGT)

El acuerdo de archivo puede adoptarse de forma unipersonal y puede darse por renuncia al derecho, desistimiento de la petición o instancia, caducidad de la instancia, o satisfacción extraprocesal.

La resolución de los TEA agota la vía administrativa y tiene plena eficacia respecto a los interesados a quienes se hubiera notificado la existencia de la reclamación (Art. 239 LGT)

### **C.II.3.2) PROCEDIMIENTO ECONOMICO ADMINISTRATIVO ABREVIADO**

Existe un procedimiento abreviado ante los órganos unipersonales del TEA competente según la reglamentación, siendo regulado por el Art. 245 de la LGT. El órgano unipersonal actuante resuelve en única instancia, teniendo para ello un plazo máximo de seis meses y debiendo luego notificar su resolución.

Transcurrido el plazo mencionado sin que se haya notificado la resolución expresa, el interesado puede considerar desestimada la reclamación con el objeto de interponer el recurso procedente, cuyo plazo se contará a partir del día siguiente de la finalización del plazo de seis meses.

Únicamente se aplica: cuando las reclamaciones interpuestas sean por una cuantía inferior a la reglamentaria -6.000 euros, o 72.000 euros cuando se trate de reclamaciones contra la base imponible fijada para un tributo o valoraciones-; cuando se alegue exclusivamente la inconstitucionalidad o ilegalidad de normas; cuando se alegue exclusivamente falta o defecto de notificación; cuando se alegue exclusivamente la insuficiencia de motivación o incongruencia del acto impugnado; y cuando se aleguen exclusivamente cuestiones relacionadas con la comprobación de valores.

En este caso el escrito de interposición debe indicar que procede el procedimiento abreviado ante órganos unipersonales y debe contener necesariamente las alegaciones, adjuntando las pruebas y documentos que estime conveniente.

### **C.II.3.3) RECURSO DE ANULACIÓN**

Se interpone recurso de anulación en los casos exclusivos previstos legalmente, ante el mismo órgano económico administrativo que dictó el acuerdo o la resolución recurrida, que es el órgano al que le compete resolver. (Art. 239 LGT)

Los casos en que se puede interponer son: contra todo tipo de resoluciones y acuerdos que pongan término en cualquier instancia a una reclamación económico administrativa, contra una declaración incorrecta de inadmisibilidad, contra una declaración de inexistencia de alegaciones o pruebas presentadas, y cuando se alegue incongruencia completa y manifiesta.

El plazo para realizar este acto es de quince días de la notificación, debiendo entregar un escrito con las alegaciones y aportar pruebas.

Cuando la resolución de la reclamación económico administrativa es susceptible de recurso de alzada ordinario, el plazo para la interposición de este último comienza a contarse a partir del día siguiente al de la notificación de la resolución del recurso de anulación o a partir del día siguiente a aquel en que se entienda desestimado por silencio administrativo.

La resolución que se dicte como consecuencia del recurso de anulación sólo puede ser impugnada en el mismo recurso que pudiera proceder contra el acuerdo o la resolución de la reclamación.

No obstante, cuando se dicte resolución expresa una vez transcurrido el plazo de resolución del recurso de anulación, esta resolución podrá ser impugnada de forma independiente.

El TEA competente tiene un plazo de un mes para resolver el recurso de anulación, entendiéndose por desestimado se no resuelve en dicho plazo.

### **C.II.3.4) RECURSO DE ALZADA ORDINARIO**

El recurso de alzada ordinario se interpone contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los TEAR o TEAL, que cumplan con la condición de cuantía anteriormente establecida. Se

presenta ante el TEAC en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación de las resoluciones, desarrollando necesariamente las alegaciones y presentando las pruebas cuando corresponda, siendo sólo admisibles las que no se hayan podido aportar en primera instancia. (Art. 241 LGT).

Están legitimados para recurrir los interesados, los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y los Directores de Departamento de la AEAT en las materias de su competencia, así como los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas en materia de tributos cedidos o recargos sobre tributos del Estado.

Cabe aclarar que en el caso de las resoluciones dictadas por el procedimiento abreviado ante órganos unipersonales no puede interponerse el recurso de alzada ordinario, procediendo si los restantes.

La duración del procedimiento es de un año contado desde la interposición de la reclamación. Transcurrido este plazo, el interesado está facultado a considerar desestimada la reclamación con el objeto de interponer el recurso procedente.

#### **C.II.3.5) RECURSO DE ALZADA EXTRAORDINARIO PARA UNIFICACIÓN DE CRITERIOS**

Las resoluciones dictadas por los TEAR y TEAL que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario pueden ser impugnadas mediante el recurso de alzada extraordinario para unificación de criterios, por los mismos interesados que en el recurso anterior, cuando se estimen gravemente dañosas y erróneas, cuando no se adecuen a la doctrina del TEAC o cuando apliquen criterios distintos a los empleados por otros TEAR o TEAL. (Art. 242 LGT)

El plazo para interponer el recurso es de tres meses contados desde el día siguiente al de la notificación de la resolución.

El TEA debe dictar sentencia dentro de los seis meses siguientes, respetando la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida, unificando el criterio aplicable.

#### **C.II.3.6) RECURSO EXTRAORDINARIO PARA UNIFICACIÓN DE DOCTRINA**

Como lo indica el Art. 243 de la LGT, el Director General de Tributos puede interponer recurso extraordinario para unificación de doctrina contra las resoluciones en materia tributaria dictadas por el TEAC, cuando esté en desacuerdo con el contenido de dichas resoluciones.

La Sala Especial para Unificación de Doctrina es el órgano económico administrativo encargado de resolver en este caso. La resolución que adopte debe ser por mayoría de sus integrantes, teniendo voto de calidad su Presidente en caso de empate.

Esta Sala Especial tiene un plazo de seis meses para dictar sentencia, debiendo respetar la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida, estableciendo la doctrina aplicable.

#### **C.II.3.7) RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN**

De acuerdo al Art. 244 de la LGT el recurso extraordinario de revisión puede interponerse por los interesados contra los actos firmes de la Administración Tributaria y contra las resoluciones

firmes de los órganos económicos administrativos cuando ocurra alguna de las siguientes circunstancias:

- que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido,
- que al dictar el acto o la resolución hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme anterior o posterior a aquella resolución,
- que el acto o la resolución se hubiese dictado como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible y se haya declarado así en virtud de sentencia judicial firme.

La legitimación para interponer este recurso recae en los mismos sujetos que en el recurso de alzada extraordinario para unificación de criterios y en el recurso de alzada ordinario.

El recurso debe interponerse en el plazo de tres meses contados desde el conocimiento de los documentos o desde quedó firme la sentencia judicial.

El órgano competente para resolver este recurso es el TEAC, el que tiene un año para dictar sentencia, entendiéndose por desestimado se no resuelve en dicho plazo.

### **C.III) RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

Todas las resoluciones que pongan fin a la vía económica administrativa son susceptibles de recurso contencioso administrativo ante el órgano jurisdiccional competente. (Art. 249 LGT)

El recurso contencioso administrativo es admisible en relación con las disposiciones de carácter general y con los actos expresos y presuntos de la Administración Pública que pongan fin a la vía administrativa, ya sean definitivos o de trámite, si estos últimos deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, determinan la imposibilidad de continuar el procedimiento, producen indefensión o perjuicio irreparable a derechos o intereses legítimos. También es admisible el recurso contra la inactividad de la Administración y contra sus actuaciones materiales que constituyan vía de hecho, en los términos establecidos en esta Ley. (Art. 25 LRJCA)

El Art. 6 de la LRJCA establece que el orden jurisdiccional contencioso administrativo se halla integrado por los siguientes órganos: Juzgados de lo Contencioso Administrativo, Juzgados Centrales de lo Contencioso Administrativo, Salas de lo Contencioso Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia, Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, y Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo.

Dependiendo de la situación -el TEA que dictó la resolución, el ámbito territorial en que se dictó, el importe y tipo del acto impugnado- se determina el órgano contencioso administrativo al que le compete actuar.

La sentencia contenciosa administrativa puede declarar la inadmisibilidad, la estimación o la desestimación del recurso contencioso administrativo. (Art. 68 LRJCA)

La sentencia declara la inadmisibilidad del recurso o de alguna de las pretensiones cuando: el Juzgado o Tribunal Contencioso Administrativo carezca de jurisdicción; se hubiera interpuesto por persona incapaz, no debidamente representada o no legitimada; tuviera por objeto disposiciones, actos o actuaciones no susceptibles de impugnación; recayera sobre cosa juzgada o existiera litispendencia; se hubiera presentado el escrito inicial del recurso fuera del plazo establecido. (Art. 69 LRJCA)

Cuando la sentencia estime el recurso contencioso administrativo: declarará no ser conforme a Derecho y, en su caso, anulará total o parcialmente la disposición o acto recurrido o dispondrá que cese o se modifique la actuación impugnada; si se hubiese pretendido el reconocimiento y restablecimiento de una situación jurídica individualizada, reconocerá dicha situación jurídica y adoptará cuantas medidas sean necesarias para el pleno restablecimiento de la misma; si la medida consistiera en la emisión de un acto o en la práctica de una actuación jurídicamente obligatoria, la sentencia podrá establecer plazo para que se cumpla el fallo; si fuera estimada una pretensión de resarcir daños y perjuicios, se declarará en todo caso el derecho a la reparación, señalando asimismo quién viene obligado a indemnizar. (Art. 71 LRJCA)

La sentencia fijará también la cuantía de la indemnización cuando lo pida expresamente el demandante y consten probados en autos elementos suficientes para ello. En otro caso, se establecerán las bases para la determinación de la cuantía, cuya definitiva concreción quedará diferida al período de ejecución de sentencia.

## **D) VENEZUELA**

### **D.I) CORTE DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

#### **INTRODUCCIÓN**

En Venezuela los temas tributarios se resuelven, si no se pudo dirimir el conflicto entre la Administración Tributaria y los sujetos pasivos de obligaciones tributarias, en la justicia ordinaria.

Así lo establece el Art. 329 del Código Orgánico Tributario al manifestar que son competentes para conocer en primera instancia de los procedimientos judiciales en él definidos los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario (TSCT), órganos integrantes del Poder Judicial venezolano.

Por lo tanto la competencia en materia tributaria es exclusiva, en primera instancia, de los TSCT. En segunda instancia el tribunal que conoce del asunto es el Tribunal Supremo de Justicia (TSJ), órgano que ejerce el gobierno, la representación y la administración del Poder Judicial.

Se exceptúan de esta disposición los procedimientos relativos a los ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad, cuyo conocimiento corresponde a la jurisdicción penal ordinaria.

A su vez la jurisdicción venezolana crea la Corte Contenciosa Tributaria (CCT), la cual también conoce en primera instancia en materia tributaria, pero sólo cuando los conflictos surgen de la actividad de la Contraloría General de la República.

#### **NORMATIVA**

Regulan la materia la Constitución de 1.999, el Código Orgánico Tributario (COT) y, según su Art. 332, el Código de Procedimiento Civil en forma supletoria, en cuanto sea aplicable.

La creación de la CCT y los TSCT, la fijación y la designación de los respectivos jueces titulares, suplentes y demás funcionarios y empleados, y en general todo lo relativo a su organización y funcionamiento, se rige por las leyes especiales en la materia. (Art. 331 del COT)

Por lo tanto también hay que considerar lo prescripto por la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (LOJCA), la Ley Orgánica del TSJ, su Reglamento y la posterior Reforma del Reglamento.

#### **NATURALEZA JURÍDICA**

En relación a su naturaleza jurídica, se puede definir a la CCT y a los TSCT como órganos judiciales ya que son parte del Poder Judicial venezolano. Más específicamente son órganos de la jurisdicción contencioso administrativa. (Art. 5 LOJCA)

#### **GRADO DE INDEPENDENCIA**

LA CCT y los TSCT son totalmente independientes de la Administración Tributaria y del Poder Ejecutivo, ya que dependen de la TSJ, órgano jerárquico de la justicia venezolana.

## **ATRIBUCIONES**

En general los órganos de la jurisdicción contencioso administrativa son competentes para: anular los actos administrativos generales o individuales contrarios a derecho, incluso por desviación de poder; condenar al pago de sumas de dinero y a la reparación de daños y perjuicios originados en responsabilidad de la Administración; conocer de reclamos por la prestación de servicios públicos; y disponer lo necesario para el restablecimiento de las situaciones jurídicas subjetivas lesionadas por la actividad administrativa. (Art. 259 Constitución)

Según el Art. 20 de la LOJCA le compete al la CCT conocer en primera instancia de las impugnaciones de los actos emanados de la Administración Tributaria y de los recursos iniciados contra los actos de contenido tributario, surgidos de la actividad de la Contraloría General de la República, cuando el monto de los mismos sea superior a una cantidad determinada de unidades tributarias.

La Contraloría General de la República es el órgano de control, vigilancia y fiscalización de los ingresos, gastos, bienes públicos y bienes nacionales, así como de las operaciones relativas a los mismos. Goza de autonomía funcional, administrativa y organizativa, y orienta su actuación a las funciones de inspección de los organismos y entidades sujetas a su control. (Artículo 287 de la Constitución)

O sea que el fin primordial de la Contraloría General de la República es velar por la correcta y transparente administración del patrimonio público y luchar contra la corrupción.

En alzada, también es de la competencia de la CCT conocer de las sentencias dictadas en primera instancia por los TSCT.

De acuerdo con el Art. 22 de la mencionada ley los TSCT son competentes para conocer en primera instancia, conforme a los procedimientos establecidos en el COT, de las impugnaciones contra los actos de la Administración relativos a la materia tributaria, e inclusive contra los que en dicha materia se originen en reparos formulados por la Contraloría General de la República, cuando la cuantía de los mismos no exceda el monto fijado como mínimo para que actúe la CCT.

## **COMPOSICIÓN Y ESTRUCTURA**

En una primera aproximación la Constitución en su artículo 259 establece que la jurisdicción contencioso administrativa corresponde en primera instancia al TSJ, y en segundo lugar a lo que la ley determine.

La LOJCA en su quinto artículo define los órganos de la jurisdicción contencioso administrativa, reconociendo y/o creando: la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia; las Cortes de lo Contencioso Administrativo; la Corte de lo Contencioso Tributario; los Tribunales Superiores de lo Contencioso Administrativo; y los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario.

Esta distribución de la jurisdicción del contencioso administrativo, es en razón de la desconcentración judicial en lo que conociese en materia administrativista. También se debe a

que cada tribunal está dividido en razón de sus competencias para las cuales han de conocer de los casos administrativos.

El Art. 333 del COT ordena la creación y funcionamiento de Tribunales Contencioso Tributarios en distintas ciudades de Venezuela para cumplir mejor con los principios y fines del derecho tributario, de la administración tributaria y del Estado mismo.

La Resolución N° 2003 del 2001 de la Sala Plena del TSJ crea seis TSCT que actúan en distintos estados de Venezuela y tienen como sede distintas ciudades venezolanas. Por lo tanto se suman éstos a los nueve TSCT que comprenden la Región Capital con sede en Caracas. Posteriormente estos últimos, en concordancia con el Art. 166 Literal 5 de la LOJCA, pasaron a ser tres TSCT colegiados. En la actualidad cada TSCT está integrado por tres magistrados. (Art. 17 LOJCA)

La CCT, tiene sede en Caracas, jurisdicción en todo el territorio de la República de Venezuela, y está integrada por tres magistrados. (Art. 13 LOJCA)

### **REQUISITOS Y PROCEDIMIENTO DE DESIGNACIÓN DE LOS MAGISTRADOS**

Los jueces o juezas integrantes de la CCT y los TSCT tienen que controlar a la Administración Tributaria, teniendo características distintas a los demás jueces del Poder Judicial ya que son jueces especializados en materia tributaria. Estos deben conocer cómo funciona la Administración Tributaria, Pública y el Estado, y tiene que conocer las normas tributarias.

Para ser magistrado de la CCT se requiere: ser venezolano o venezolana, ser abogado de reconocida honorabilidad y competencia, y ser mayor de 35 años. También es necesario haber ejercido la abogacía durante un mínimo de 10 años y tener título universitario de postgrado en Derecho Público, con preferencia en el área del Derecho Tributario o Financiero; o haber sido profesor universitario o profesora universitaria en el área del Derecho Tributario o Procesal, durante un mínimo de 10 años; o ser o haber sido Juez o Jueza en el Contencioso Tributario, con un mínimo de 10 años en el ejercicio de la carrera judicial y con reconocido prestigio en el desempeño de sus funciones; o ser o haber sido, por más de 10 años, asistente de magistrado en la Sala Político-Administrativa del TSJ o haber desempeñado funciones de asesoría jurídica o de gestión en la Administración Pública por más de 10 años y con reconocido prestigio en el ejercicio de sus funciones. (Art. 14 LOJCA)

Los magistrados de los TSCT deben reunir los siguientes requisitos: ser venezolano o venezolana; ser abogado o abogada de reconocida honorabilidad y competencia; y ser mayor de 25 años. A su vez debe haber ejercido la abogacía durante un mínimo de 5 años y tener título universitario de postgrado en el área del Derecho Tributario o Financiero; o haber sido profesor universitario o profesora universitaria en el área del Derecho Público durante un mínimo de 5 años; o ser o haber sido, por más de 5 años, Asistente de magistrado en la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia; o haber desempeñado funciones de asesoría jurídica o de gestión en la Administración Pública por más de 5 años y reconocido prestigio en el ejercicio de sus funciones. (Art. 17 LOJCA)

Con respecto a los funcionarios que componen el Poder Judicial -los jueces, fiscales, defensores, entre otros-, es importante señalar que la Constitución establece la forma de ingreso de los ciudadanos a la carrera judicial, así como la forma de ascenso.

Es así que su Art. 255 establece que el ingreso a la carrera judicial y el ascenso de los jueces o juezas se hace por concursos de oposición públicos que aseguran la idoneidad y excelencia de los participantes, siendo éstos seleccionados por los jurados de los circuitos judiciales en la forma y condiciones que establece la ley. El nombramiento y juramento de los jueces o juezas corresponde al TSJ, pudiendo ser removidos o suspendidos de sus cargos únicamente mediante los procedimientos expresamente previstos en la Constitución. (Art. 255 de la Constitución)

## **PLAZOS**

Los plazos que maneja la normativa referente son varios. En el apartado de los procedimientos tributarios se mencionan los más importantes.

## **EFFECTO DE SUS DECISIONES**

La ejecución de la sentencia corresponde al Tribunal Contencioso Tributario que haya conocido de la causa en primera instancia –la CCT o alguno de los TSCT, según corresponda- una vez que la sentencia haya quedado definitivamente firme, pasada con autoridad de cosa juzgada. En este caso, el Tribunal a petición de la parte interesada, decretará su ejecución. (Art. 280 del COT)

Si el Tribunal en cuestión declaró sin lugar o parcialmente con lugar el recurso ejercido, debe fijar en la resolución de la causa, un lapso no menor de tres días ni mayor de diez, para que la parte vencida efectúe el cumplimiento voluntario, no pudiendo comenzar la ejecución forzosa hasta que haya transcurrido íntegramente dicho lapso. (Art. 280 del COT)

Transcurrido el lapso establecido en el párrafo anterior sin que se hubiese cumplido voluntariamente la sentencia, se procede a la ejecución forzada. (Art. 281 del COT)

## **RECURSOS ANTE SUS RESOLUCIONES – APELACIÓN ANTE EL TSJ**

El procedimiento a seguir en la segunda instancia, es el previsto en la Ley Orgánica del TSJ. (Art. 279 del COT)

El Art. 5 de la mencionada Ley determina la competencia del TSJ. Entre otras, al TSJ le compete: conocer de los recursos de los Tribunales Contencioso Administrativos cuando se demande la nulidad de un acto administrativo de efectos particulares y al mismo tiempo el acto general que le sirva de fundamento; conocer y decidir, en segunda instancia, las apelaciones y demás acciones o recursos contra las sentencias dictadas por los Tribunales Contencioso Administrativos, cuando su conocimiento no estuviere atribuido a otro tribunal.

Es así que el Art. 329 del COT establece que las decisiones dictadas por los TSCT pueden apelarse dentro de los términos en él previstos, ante el TSJ. A continuación se enuncian disposiciones específicas del texto legal mencionado, con el objetivo de ampliar lo antedicho.

Manifiesta en su Art. 263 que contra la decisión del Tribunal Contencioso Tributario, que acuerde o niegue la suspensión total o parcial de los efectos del acto contencioso tributario ante él presentado, puede interponerse el recurso de apelación, el cual será oído en el solo efecto devolutivo. Aclarando que en el caso de apelarse la negatoria de suspensión, este recurso no generará la suspensión del mismo.

También prescribe que tanto la negativa como la admisión de las pruebas en el recurso contencioso tributario, haya habido o no oposición, son apelables dentro de los cinco días siguientes, oyéndose la apelación en ambos casos en el solo efecto devolutivo. (Art. 270 del COT)

En cuanto al los plazos fijados para apelar el Art. 277 dispone que en el caso de que el Tribunal dicte la sentencia sin haber finalizado el lapso legal, el mismo debe dejarse transcurrir íntegramente a los efectos de interponer apelación. Y la sentencia dictada fuera del lapso o de su diferimiento debe ser notificada a las partes, sin lo cual no correrá el lapso para interponer la apelación, el cual se computará una vez que conste en autos la última de las notificaciones.

De las sentencias definitivas dictadas por el Tribunal de la causa, o de las interlocutorias que causen gravamen irreparable, puede apelarse dentro del lapso de ocho días de despacho, contados conforme lo establecido en el artículo anterior. (Art. 287 del COT)

Cuando se trate de la determinación de tributos o de la aplicación de sanciones pecuniarias, el recurso de apelación procede sólo cuando la cuantía de la causa exceda una cantidad preestablecida de unidades tributarias para las personas naturales -físicas- y de otra mayor cantidad de unidades tributarias para las personas jurídicas.

De la decisión dictada en el recurso de amparo se oirá apelación al solo efecto devolutivo dentro de los diez días de despacho siguientes (Art. 304 del COT)

Las decisiones que dicte el Tribunal Arbitral son apelables ante el TSJ, en los casos que las mismas se hubieren dictado sin el acuerdo unánime de los árbitros. En dicha situación el lapso de apelación comienza a correr desde el día siguiente en que el laudo hubiere sido publicado por el Tribunal Contencioso Tributario. (Art. 323 del COT)

## **CONCLUSIONES**

Según la legislación venezolana cuando surge un litigio tributario, el pasivo de la obligación tributaria o su representante, pueden interponer recursos administrativos ante la Administración Tributaria o, en ciertos casos, el recurso contencioso tributario ante los Tribunales que la legislación creó para tal caso.

Los dos órganos contenciosos tributarios previstos en la normativa venezolana son la CCT y los TSCT. Si bien ambos versan en primera instancia en materia tributaria se diferencian en que el primero interviene exclusivamente cuando el monto del litigio sobrepasa la competencia del los TSCT y cuando surgen conflictos de la actividad de la Contraloría General de la República, es decir cuando la disputa es entre la Administración Tributaria y cualquier otro órgano del Estado.

Estos Tribunales son órganos contenciosos administrativos, que según la legislación venezolana integran el Poder Judicial, por lo que están subordinados al TSJ, órgano de máxima jerarquía del mencionado Poder.

Por lo tanto son totalmente independientes de la Administración Tributaria, siendo sus principales cometidos los de controlarla y proporcionar un juicio justo y rápido a los contribuyentes, fundado en la colegiación de los Tribunales y la especialización de sus magistrados.

## **D.II) PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS**

La Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos establece dos tipos de procedimientos: un procedimiento constitutivo y un procedimiento de impugnación de los actos. Una vez formados los actos administrativos a través del procedimiento constitutivo pasan a ser eficaces y pueden ser ejecutados de inmediato. Sin embargo los particulares pueden ejercer su defensa contra esos actos administrativos, ya que el ordenamiento jurídico les otorga los medios para impugnarlos cuando estimen que los mismos no se ajustan a la legalidad o al interés general, lo cual da origen al procedimiento de impugnación de los actos administrativos.

El ordenamiento jurídico regula dos tipos de procedimientos de impugnación de los actos administrativos: uno que se desarrolla ante de la propia administración, con motivo del ejercicio de recursos contra los actos administrativos, y otro, de carácter jurisdiccional, que se desarrolla ante los Tribunales Contencioso Administrativos (Art. 259 de la Constitución).

En materia tributaria los procedimientos de impugnación por actos de la Administración Tributaria se pueden clasificar en procedimientos tributarios en la esfera administrativa y en procedimientos tributarios judiciales.

### **D.II.1) PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS ADMINISTRATIVOS**

Los procedimientos administrativos en materia tributaria están regulados por el Título V del COT. Los mismos son: la revisión de oficio, el recurso jerárquico y el recurso de revisión. Siendo el primero una mera reconsideración de lo efectuado por la Administración Tributaria y los últimos dos recursos administrativos en materia tributaria.

#### **D.II.1.1) REVISIÓN DE OFICIO**

Los actos administrativos que no originen derechos subjetivos o intereses legítimos, personales y directos para un particular pueden ser revocados en cualquier momento, en todo o en parte, por la misma autoridad que los dictó o por el respectivo superior jerárquico. (Art. 237 del COT)

Por lo tanto la Administración Tributaria, haciendo uso de la revisión de oficio, está facultada a reconocer, en cualquier momento, de oficio o a solicitud de los interesados, la nulidad absoluta de los actos dictados por ella, subsanando los vicios de que adolezcan, y los errores materiales o de cálculo en que hubiere incurrido en la configuración de sus actos. No obstante esto, no puede revocar por razones de mérito u oportunidad, actos administrativos que determinen tributos y apliquen sanciones. (Arts. 326, 238, 239 y 241 del COT)

Según el Art. 240 los actos de la Administración Tributaria son absolutamente nulos cuando: así esté expresamente determinado por una norma constitucional, o sea violatoria a una disposición constitucional; resuelvan un caso precedentemente decidido con carácter definitivo y que haya creado derechos subjetivos, salvo autorización expresa de la ley; su contenido sea de imposible o ilegal ejecución; hubieren sido dictados por autoridades manifiestamente incompetentes, o con prescindencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido.

#### **D.II.1.2) RECURSO JERÁRQUICO**

De acuerdo al Art. 242 del COT los actos de la Administración Tributaria de efectos particulares, que determinen tributos, apliquen sanciones o afecten en cualquier forma los derechos de los

administrados, pueden ser impugnados por quien tenga un interés legítimo, personal y directo, mediante la interposición del recurso jerárquico.

La opción antedicha está limitada ya que no procede dicho recurso: contra los actos dictados por la autoridad competente en un procedimiento amistoso previsto en un tratado para evitar la doble tributación; contra los actos dictados por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios, cuya recaudación sea solicitada a la República Venezolana de conformidad con lo dispuesto en los respectivos tratados internacionales; en los demás casos señalados expresamente en el COT o en las leyes.

La interposición del recurso suspende los efectos del acto recurrido, pero igualmente la Administración Tributaria puede solicitar las medidas cautelares que estime convenientes y exigir el pago de la porción no objetada. (Art. 247 y 248 del COT)

El recurso jerárquico debe interponerse ante la oficina de la cual emanó el acto mediante escrito antes de cumplidos veintiséis días hábiles, contados a partir del día siguiente a la fecha de notificación del acto que se impugna. Deben expresarse las razones de hecho y de derecho en que se funda, con la asistencia o representación de abogado o de cualquier otro profesional afín al área tributaria. De igual modo el contribuyente o responsable puede anunciar, aportar o promover las pruebas que serán evacuadas en el lapso probatorio. Asimismo es necesario que acompañe al escrito el documento donde aparezca el acto recurrido, o al menos que se identifique. (Arts. 243 a 245 del COT)

Luego de interpuesto el recurso la oficina de la cual emanó el acto, si no fuere la máxima autoridad jerárquica, está habilitada a revocar el acto recurrido o modificarlo de oficio en caso de que compruebe errores en los cálculos y otros errores materiales, dentro de los tres días hábiles siguientes contados a partir de la interposición del recurso. La revocación total produce el término del procedimiento, mientras que en caso de modificación de oficio, el recurso continuará su trámite por la parte no modificada. (Art. 246 del COT)

Las causales de inadmisibilidad que puede interponer la Administración Tributaria son: la falta de cualidad o interés del recurrente; la caducidad del plazo para ejercer el recurso; la falta de asistencia o representación de abogado; la ilegitimidad de la persona que se presente como apoderado o representante del recurrente, por no tener capacidad necesaria para recurrir o por no tener la representación que se atribuye o porque el poder no esté otorgado en forma legal o sea insuficiente. (Art. 250 del COT)

La resolución que declare la inadmisibilidad del recurso jerárquico será motivada y contra la misma podrá ejercerse el recurso contencioso tributario.

Luego de autorizada la solicitud del recurso la Administración Tributaria está facultada a practicar todas las diligencias de investigación que considere necesarias para el esclarecimiento de los hechos, llevando los resultados al expediente. A tal efecto, una vez admitido el recurso jerárquico, se abrirá un lapso probatorio, el cual será fijado de acuerdo con la importancia y complejidad de cada caso, no pudiendo ser inferior a quince días hábiles, prorrogables por el mismo término según la complejidad de las pruebas a ser evacuadas.

En los asuntos de mero derecho y cuando el recurrente no haya anunciado, aportado o promovido pruebas debe prescindirse de la apertura del lapso para evacuación de pruebas. (Art. 251 del COT)

La Administración Tributaria dispone de un lapso de sesenta días continuos para decidir el recurso, contados a partir de la fecha de culminación del lapso probatorio. Y si la causa no se hubiere abierto a prueba, el lapso previsto debe contarse a partir del día siguiente de aquel en que se hubiere incorporado al expediente el auto que declare no abrir la causa a pruebas. Si en el término antedicho no se dicta sentencia se concede la denegatoria ficta del recurso, quedando abierta la jurisdicción contencioso-tributaria. (Art. 254 y 255)

La decisión del recurso jerárquico corresponde a la máxima autoridad de la Administración Tributaria, la que está facultada a delegarla en la unidad o unidades, bajo su dependencia. (Art. 253)

### **D.II.1.3) RECURSO DE REVISIÓN**

Según el Art. 256 del COT el recurso de revisión contra los actos administrativos firmes, puede intentarse ante los funcionarios competentes para conocer del recurso jerárquico cuando: hubieren aparecido pruebas esenciales para la resolución del asunto, no disponibles en la época de la tramitación del expediente; en la resolución hubieren influido en forma decisiva, documentos o testimonios declarados falsos, por sentencia judicial definitivamente firme; la resolución hubiere sido adoptada por cohecho, violencia, soborno u otra manifestación fraudulenta y ello hubiere quedado establecido en sentencia judicial definitivamente firme.

En el primer caso sólo procede la solicitud del recurso dentro de los tres meses de haberse tenido noticia de la existencia de las pruebas, mientras que en los últimos dos sólo procede dentro de los tres meses siguientes a la fecha de la sentencia a que hacen referencia. (Art. 257 del COT)

El recurso debe decidirse dentro de los treinta días siguientes a la fecha de su presentación. (Art. 258 del COT)

### **D.II.2) PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS JUDICIALES**

El Título VI del COT regula los procedimientos judiciales en materia tributaria. Entre ellos se encuentran el recurso contencioso tributario, el juicio ejecutivo, las medidas cautelares, el amparo tributario, la transacción judicial y el arbitraje tributario.

### **D.III.2.1) RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

En particular el recurso contencioso tributario se encuentra prescripto en el Capítulo I del Título VI del COT.

### **INTERPOSICIÓN Y ADMISIÓN DEL RECURSO**

Según el Art. 259 del COT este recurso procede: contra los actos de efectos particulares que pueden ser objeto de impugnación mediante el recurso jerárquico, sin necesidad del previo ejercicio de dicho recurso, pudiendo ejercerse subsidiariamente al recurso jerárquico en el mismo escrito; contra los mismos actos mencionados anteriormente, cuando habiendo mediado recurso jerárquico éste hubiere sido denegado tácitamente; contra las resoluciones en las cuales se deniegue total o parcialmente el recurso jerárquico, en los casos de actos de efectos particulares.

Por lo tanto no es necesario que se agote la vía administrativa para interponer este recurso, aclarando que si se le dio trámite al recurso jerárquico si es necesario que éste culmine para poder interponerlo. Es decir que si el particular le interpuso el recurso jerárquico, es necesario que este finalice de forma tácita o expresa para poder iniciar el proceso ante los órganos contenciosos tributarios. Y si el recurso jerárquico culmina con una resolución expresa del órgano jerárquico es necesario que el particular haya interpuesto subsidiariamente el recurso contencioso para acceder a esta vía.

Según la Sentencia N° 1453 de 2001 dictada por la Sala Político Administrativa de la SCJ el recurso contencioso tributario procede para impugnar los actos de naturaleza tributaria o vinculados con estos, que bien de manera inmediata o al menos de forma indirecta constituyan alguna obligación de carácter tributario o pecuniario, es decir, aquellos que tengan relación con algún tributo o relaciones derivadas de ellos; no siendo requisito básico para interponerlo el tener carácter de contribuyente, pues basta con que se tenga un interés legítimo.

La Sentencia N° 403 del 2001 de igual Sala agrega que el recurso mencionado sólo procede contra actos definitivos que comprueben el acaecimiento del hecho generador del tributo y cuantifiquen la deuda tributaria; impongan las sanciones en caso de incumplimiento de las obligaciones y los deberes tributarios; afecten en cualquier forma los derechos de los administrados; o nieguen o limiten el derecho al reintegro o repetición de pago del tributo, intereses, sanciones y otros recargos.

No procede el recurso contencioso tributario: contra los actos dictados por la autoridad competente en un procedimiento amistoso previsto en un tratado para evitar la doble tributación; contra los actos dictados por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios, cuya recaudación sea solicitada a la República Venezolana de conformidad con lo dispuesto en los respectivos tratados internacionales; y en los demás casos señalados expresamente en el COT o en las leyes.

El recurso se interpone mediante escrito en el cual se expresan las razones de hecho y los fundamentos de derecho en que se funda, debiendo reunir, entre otros, los siguientes requisitos: la indicación del Tribunal ante el cual se propone la demanda; el nombre, apellido y domicilio del demandante y del demandado y el carácter que tiene; si el demandante o el demandado es una persona jurídica, la demanda debe contener la denominación o razón social y los datos relativos a su creación o registro; el objeto de la pretensión, el cual debe determinarse con precisión, indicando su situación y linderos, si es inmueble; las marcas, colores, o distintivos si es semoviente; los signos, señales y particularidades que puedan determinar su identidad, si es mueble; si se demanda la indemnización de daños y perjuicios, la especificación de éstos y sus causas; el nombre y apellido del mandatario y la consignación del poder. (Art. 260 del COT)

El lapso para interponer el recurso es de veinticinco días hábiles, contados a partir de la notificación del acto que se impugna o del vencimiento del lapso previsto para decidir el recurso jerárquico en caso de denegación tácita de éste. (Art. 261 del COT)

El recurso puede interponerse directamente ante el Tribunal competente, o ante un juez con competencia territorial en el domicilio fiscal del recurrente. Asimismo, puede interponerse ante la oficina de la Administración Tributaria de la cual emanó el acto. Cuando el recurso no hubiere sido interpuesto ante el Tribunal competente, el juez o funcionario receptor debe remitirlo a aquél dentro de los cinco días siguientes. (Art. 262 del COT)

Son causales de inadmisibilidad del recurso: la caducidad del plazo para ejercer el mismo; la falta de cualidad o interés del recurrente; la ilegitimidad de la persona que se presente como apoderado o representante del recurrente, por no tener capacidad necesaria para comparecer en juicio o por no tener la representación que se atribuye o porque el poder no esté otorgado en forma legal o sea insuficiente. (Art. 266 del COT)

Al quinto día de la última de las notificaciones que conste en autos, el Tribunal se pronunciará sobre la admisibilidad del recurso. Dentro de este mismo plazo la representación fiscal podrá formular oposición a la admisión del recurso interpuesto. En este último caso, se abrirá una articulación probatoria que no podrá exceder de cuatro días de despacho, dentro de los cuales las partes promoverán y evacuarán las pruebas que consideren conducentes para sostener sus alegatos. El Tribunal se pronunciará dentro de los tres días de despacho siguientes al vencimiento de dicho lapso. (Art. 267 del COT)

Vencido el lapso para apelar de las decisiones, o desde que conste en autos la devolución del expediente del Tribunal que admitió el recurso, quedará el juicio abierto a pruebas, sin necesidad de decreto o providencia del juez, a menos que las partes solicitaren que se decida la causa como de mero derecho o sólo con los elementos de prueba que consten ya en autos, en cuyo caso el juez lo declarará así. (Art. 268 del COT)

El Fisco podrá desistir de cualquier acción o recurso, o convenir en ellos, previa instrucción del Poder Ejecutivo. (Art. 328 del COT)

### **SUSPENSIÓN DE LOS EFECTOS DEL ACTO IMPUGNADO**

De acuerdo al Art. 263 del COT la interposición del recurso no suspende los efectos del acto impugnado, sin embargo a instancia de parte, el Tribunal puede suspender parcial o totalmente los efectos del acto recurrido, en el caso de que su ejecución pudiera causar graves perjuicios al interesado, o si la impugnación se fundamentare en la apariencia de buen derecho.

Cabe aclarar que la decisión del Tribunal que acuerde o niegue la suspensión de los efectos en vía judicial, no prejuzga el fondo de la controversia.

Contra la decisión que acuerde o niegue la suspensión total o parcial de los efectos del acto puede interponerse el recurso de apelación, el cual será oído en el solo efecto devolutivo. En el caso de apelarse la negatoria de suspensión este recurso no generará la suspensión del mismo.

La suspensión del acto acarrea también la suspensión de sanciones y multas, lo cual no impide que una vez que se declare el acto firme y procedente, las sanciones y multas se atrasen desde el momento en que fueron suspendidos.

La suspensión parcial de los efectos del acto recurrido no impide a la Administración Tributaria exigir el pago de la porción no suspendida ni objetada. Esta a su vez debe exigir el pago de las cantidades determinadas en los casos en que no se hubiere solicitado la suspensión de los efectos en vía judicial, estuviere pendiente de decisión por parte del Tribunal o la misma hubiere sido negada.

## **LAPSO PROBATORIO**

Dentro de los primeros diez días siguientes de la apertura del lapso probatorio las partes pueden promover las pruebas de que quieran valerse. A tal efecto son admisibles todos los medios de prueba, con excepción del juramento y de la confesión de funcionarios públicos, cuando ella implique la prueba confesional de la Administración. En todo caso, las pruebas promovidas no pueden admitirse cuando sean manifiestamente ilegales o impertinentes. (Art. 269 del COT)

Dentro de los tres días siguientes al vencimiento del lapso de promoción, las partes pueden oponerse a la admisión de las pruebas cuando aparezcan manifiestamente ilegales o impertinentes. Al vencimiento de este lapso, el juez dentro de los tres días siguientes providenciará los escritos de pruebas admitiendo las que sean legales y procedentes y desechando las que aparezcan manifiestamente ilegales o impertinentes. (Art. 270)

Haya habido o no oposición, tanto la negativa como la admisión de las pruebas serán apelables dentro de los cinco días siguientes. En ambos casos la apelación se oirá en el solo efecto devolutivo. (Art. 270 del COT)

Admitidas las pruebas o dadas por admitidas, se debe abrirse un lapso de veinte días para la evacuación de las mismas. (Art. 271 del COT)

## **INFORMES DE LAS PARTES Y AUTO PARA MEJOR PROVEER**

Al decimoquinto día del vencimiento del lapso probatorio, las partes deben presentar los informes correspondientes. (Art. 274 del COT)

Cada parte puede presentar sus observaciones escritas sobre los informes de la parte contraria, dentro de los ocho días siguientes, siempre que hubiesen presentado sus correspondientes informes. El Tribunal, cuando el caso así lo amerite, puede disponer que tanto los informes como sus observaciones sean expuestos en forma breve y oral. (Art. 275 del COT)

Vencido el término para presentar informes, dentro del lapso perentorio de quince días, el Tribunal puede dictar auto para mejor proveer si lo juzga conveniente. No pudiendo la evacuación de las pruebas acordadas en el auto exceder en ningún caso el plazo de quince días. (Art. 276 del COT)

## **SENTENCIA**

Presentados los informes, o cumplido el auto para mejor proveer, o pasado el término señalado para su cumplimiento, el Tribunal tiene un plazo de sesenta días continuos para emitir su fallo, pudiendo diferirlo solo una vez, por causa grave constatada y declarada por el juez en el auto de diferimiento y por un plazo que no puede exceder de treinta días continuos. (Art. 277 del COT)

En caso de que el Tribunal dicte la sentencia sin haber finalizado el lapso mencionado, el mismo debe dejarse transcurrir íntegramente a los efectos de interponer apelación. La sentencia dictada fuera del lapso o de su diferimiento debe ser notificada a las partes, sin lo cual no correrá el lapso para interponer la apelación, el cual se computará una vez que conste en autos la última de las notificaciones. (Art. 277 del COT)

De las sentencias definitivas dictadas por el Tribunal de la causa, o de las interlocutorias que causen gravamen irreparable, puede apelarse dentro del lapso de ocho días de despacho, contados conforme lo establecido en el artículo anterior. (Art. 287 del COT)

Cuando se trate de la determinación de tributos o de la aplicación de sanciones pecuniarias, el recurso de apelación procede sólo cuando la cuantía de la causa exceda una cantidad preestablecida de unidades tributarias para las personas naturales y de otra mayor cantidad de unidades tributarias para las personas jurídicas.

El procedimiento a seguir en la segunda instancia, es el previsto en la Ley Orgánica del TSJ. (Art. 279 del COT)

## **EJECUCIÓN DE LA SENTENCIA**

La ejecución de la sentencia corresponde al Tribunal Contencioso Tributario que haya conocido de la causa en primera instancia, una vez que la sentencia haya quedado definitivamente firme, pasada con autoridad de cosa juzgada. En este caso el Tribunal, a petición de la parte interesada, decretará su ejecución. (Art. 280 del COT)

Declarado sin lugar o parcialmente con lugar el recurso ejercido, el Tribunal en su resolución fija un lapso no menor de tres días ni mayor de diez, para que la parte vencida efectúe el cumplimiento voluntario, no pudiendo comenzar la ejecución forzosa hasta que haya transcurrido íntegramente dicho lapso. (Art. 280 del COT)

Transcurrido el lapso establecido en el párrafo anterior sin que se hubiese cumplido voluntariamente la sentencia, se procede a la ejecución forzosa. Dentro de esta oportunidad el representante del Fisco solicita, y el Tribunal así lo acuerda, el embargo ejecutivo sobre bienes propiedad del deudor que no exceda del doble del monto de la ejecución más una cantidad suficiente estimada prudencialmente por el Tribunal para responder del pago de intereses y costas del proceso. Si el embargo se realiza sobre dinero en efectivo, se limita al monto de la demanda más la estimación de los intereses y costas. (Art. 281 del COT)

El deudor, en el lapso concedido para el cumplimiento voluntario, está facultado a interponer oposición a la ejecución demostrando fehacientemente haber pagado el crédito fiscal, a cuyo efecto debe consignar documento que lo compruebe. Asimismo, puede alegar la extinción del crédito fiscal conforme a los medios de extinción. (Art. 282 del COT)

Vencido el lapso para el cumplimiento voluntario, o resuelta la incidencia de oposición, sin que el deudor hubiere acreditado el pago, el Tribunal debe ordenar el remate de los bienes embargados. (Art. 284 del COT)

Si no quedase cubierto el crédito fiscal y sus accesorios, el representante del Fisco puede pedir al Tribunal que decrete los embargos complementarios hasta cubrir la totalidad de los mismos. (Art. 288 del COT)

Según el Art. 327 del COT, declarado totalmente sin lugar el recurso contencioso tributario, o en los casos en que la Administración Tributaria intente el juicio ejecutivo, el Tribunal Contencioso Tributario procederá en la respectiva sentencia a condenar en costas al contribuyente o responsable. No pudiendo el monto a determinar exceder el diez por ciento de la cuantía del recurso o de la acción que de lugar al juicio ejecutivo, según corresponda. Cuando el asunto no tenga una cuantía determinada el Tribunal debe fijar prudencialmente las costas.

Si la Administración Tributaria resulta totalmente vencida por sentencia definitivamente firme, será condenada en costas según lo estipulado en el párrafo anterior.

Asimismo, dichas sentencias deben indicar la reparación por los daños que sufran los interesados, siempre que la lesión sea imputable al funcionamiento de la Administración Tributaria.

Los intereses son independientes de las costas pero ellos no correrán por el tiempo durante el cual esté paralizado el juicio.

Al Tribunal Contencioso Tributario que actuó en la causa también le compete eximir del pago de costas a la parte vencida, cuando a su juicio haya tenido motivos racionales para litigar, en cuyo caso se debe hacer declaración expresa de ello en la sentencia.

#### **D.III.2.2) AMPARO TRIBUTARIO**

Procede la acción de amparo tributario cuando la Administración Tributaria incurre en demoras excesivas en resolver peticiones de los interesados y ellas causan perjuicios no reparables por los medios establecidos en el COT o en leyes especiales. (Art. 302 del COT)

La acción puede ser interpuesta por cualquier persona afectada, mediante escrito presentado ante el Tribunal competente. La demanda debe especificar las gestiones realizadas y el perjuicio que ocasiona la demora. Con ella se presenta copia de los escritos por los cuales ha urgido el trámite. (Art. 303 del COT)

Si el Tribunal considera a la acción razonablemente fundada pasa a requerir informes sobre la causa de la demora y a fijar un término para la respuesta acotado entre tres y cinco días contados a partir de la fecha de notificación. Vencido el lapso, el Tribunal dicta la decisión que corresponda dentro de los cinco días siguientes, fijando en ella un término para que la Administración Tributaria se pronuncie sobre el trámite omitido. (Art. 304 del COT)

Asimismo, el Tribunal está facultado a sustituir la decisión administrativa cuando el caso así lo amerite, previo afianzamiento del interés fiscal comprometido. De la decisión así dictada se oirá apelación en el solo efecto devolutivo dentro de los diez días de despacho siguientes.

#### **D.III.2.3) TRANSACCIÓN JUDICIAL**

Otra forma en que las partes pueden terminar el proceso judicial pendiente es mediante la transacción, la cual debe ser homologada por el juez competente a los fines de su ejecución. (Art. 305 del COT)

Es la parte recurrente la que tiene la facultad de solicitar la transacción. Debe hacerlo antes del acto de informes y mediante escrito que consignará al Tribunal de la causa, exponiendo los fundamentos de su solicitud. (Art. 307 del COT)

El Tribunal al recibir el escrito le da curso mediante auto en el cual ordena dar aviso a la Administración Tributaria. Una vez notificada ésta, se suspenderá la causa por un lapso de noventa días continuos, con la finalidad de que las partes discutan los términos de la transacción. Las partes de mutuo acuerdo tienen la potestad de solicitar una prórroga, la cual no puede exceder de treinta días continuos. (Art. 307 del COT)

Si la Administración Tributaria considera procedente la transacción propuesta, redacta el acuerdo correspondiente y lo comunica al interesado, el que le responderá por escrito, dentro de los cinco días hábiles siguientes, si se acoge o no al acuerdo comunicado. En caso que el acuerdo no fuese aceptado por el interesado, el Tribunal ordena la continuación del juicio en el estado en que se encuentre. (Art. 310 del COT)

Para concluir el procedimiento la Administración Tributaria conjuntamente con el interesado y siguiendo la secuencia descrita deben suscribir el acuerdo de transacción, el cual una vez homologado por el Tribunal pone fin al juicio y tiene la misma fuerza que la cosa juzgada. (Arts. 306 y 311 del COT)

#### **D.III.2.4) ARBITRAJE TRIBUTARIO**

Un último procedimiento judicial con el que se pueden dirimir los litigios en materia tributaria entre la Administración Tributaria y los pasivos de obligaciones tributarias es el denominado arbitraje tributario.

El Art. 312 del COT estipula que la Administración Tributaria y los contribuyentes o responsables, de mutuo acuerdo, están facultados a someter a arbitraje independiente las disputas actuales surgidas en materias susceptibles de transacción.

El arbitraje puede proponerse y debe acordarse una vez interpuesto y admitido el recurso contencioso tributario. Las partes de mutuo acuerdo deben formalizar el arbitraje en el mismo expediente de la causa, expresando con claridad las cuestiones que se someterán al conocimiento de los árbitros.

Pero en ningún caso por vía del arbitraje pueden reabrirse los lapsos para la interposición de los recursos administrativos y judiciales que hubieren caducado por inactividad del contribuyente o responsable. (Art. 313 del COT)

El compromiso arbitral así celebrado es excluyente de la jurisdicción contencioso tributaria en lo que concierne a la materia o asunto sometido al arbitraje. Debe ser suscripto por el contribuyente o responsable o su representante judicial debidamente facultado para ello por el poder respectivo y, por el representante judicial del Fisco de que se trate; el que requerirá en todo caso la autorización de la máxima autoridad jerárquica de la Administración Tributaria. (Arts. 314 y 315 del COT)

En cualquier estado de la causa del proceso contencioso tributario en que las partes se hayan sometido a arbitraje, se suspenderá el curso de ella y se pasarán inmediatamente los autos al Tribunal Arbitral. (Art 320 del COT)

Luego de suscripto el compromiso arbitral cada parte designa un árbitro, y estos últimos convienen de mutuo acuerdo la designación del tercero. De no existir consenso en la elección del tercer árbitro, la designación la hará el Tribunal. En todo caso los árbitros deben ser abogados. (Art. 316 del COT)

Le compete a los árbitros dictar su decisión en el término de seis meses contados a partir de la constitución del Tribunal Arbitral; lapso que puede ser prorrogado hasta por seis meses más, de oficio o a solicitud del contribuyente o responsable o de la Administración Tributaria. (Art. 322 del COT)

El procedimiento arbitral culmina con un laudo, dictado por escrito, motivado y firmado por los miembros del Tribunal Arbitral, quien lo notifica al contribuyente o responsable y a la Administración Tributaria. (Art. 321 del COT)

Finalmente el laudo arbitral se pasa con los autos al Tribunal Contenciosos Tributario que actuó en primera instancia, quien lo publica al día siguiente de su consignación, siendo de obligatorio cumplimiento tanto para el contribuyente o responsable como para la Administración Tributaria. (Art. 321 del COT)

Las decisiones que dicte el Tribunal Arbitral son apelables ante el TSJ, en los casos que las mismas se hubieren dictado sin el acuerdo unánime de los árbitros. En dicha situación el lapso de apelación comienza a correr desde el día siguiente en que el laudo hubiere sido publicado por el Tribunal Contencioso Tributario. (Art. 323 del COT)

También se puede interponer el recurso de nulidad contra el laudo arbitral, el cual debe dirigirse por escrito al TSJ, dentro de los ocho días hábiles de su publicación por el juez contencioso tributario. (Art. 342 del COT)

El recurso de nulidad puede interponerse si: la sentencia decisoria no se hubiere pronunciado sobre todas cuestiones sometidas a arbitraje; estuviere concebida en términos contradictorios que no pudiere ejecutarse; si el Tribunal ante el cual se plantea la nulidad del laudo comprueba que según el ordenamiento jurídico, el objeto de la controversia no es susceptible de arbitraje; si en el procedimiento no se hubieren observado las formalidades sustanciales, siempre que la nulidad no se haya subsanado por el consentimiento de las partes. (Art. 325 del COT)

### **D.III) RECURSO DE NULIDAD**

El agotamiento de la vía administrativa mediante un acto que causa estado tácitamente abre la posibilidad de ejercer el recurso contencioso administrativo de anulación. Se establece el silencio administrativo negativo, es decir una presunción de negación del recurso cuando la administración no resuelve expresamente.

El origen de esta doctrina jurisprudencial se encuentra en la interpretación de la Constitución: solo cuando un acto administrativo no es susceptible de ulterior revisión en el orden jerárquico administrativo, es posible su revisión jurisprudencial, es decir que se exige que se agoten los recursos administrativos antes de acudir a la vía judicial.

A su vez el principio de la división de poderes impide que la autoridad judicial intervenga en asuntos que aún están bajo jurisdicción y competencia del Poder Ejecutivo.

Si bien el COT prácticamente no hace referencia a este recurso, según la Constitución venezolana y la LOJCA, todo órgano contencioso administrativo conoce en las acciones de nulidad que le competan, de conformidad a la materia de que se trate y a los criterios materiales, territoriales y cuánticos.

Por analogía se interpreta que cabe interponer la acción de nulidad ante la CCT y los TSCT, según corresponda, por aquellos actos administrativos dictados por la Administración Tributaria que sean ilegales, es decir, contrarios a una norma de derecho.

De acuerdo al Art. 24 de la LOJCT están legitimados para solicitar la nulidad de los actos individuales, quienes detenten un interés personal, legítimo y directo en impugnar el acto de que

se trate, así como también quienes estén legalmente habilitados para la defensa de los intereses colectivos o se encuentren en una especial situación de hecho que los afecte.

Se distingue dos tipos de acciones de nulidad: la nulidad de los actos de contenido normativo, que puede ser solicitada por cualquier persona natural o jurídica que se considere afectada en sus derechos o intereses por tales actos; y la nulidad de los actos generales carentes de contenido normativo, que puede ser solicitada sólo por quienes aleguen la lesión de un interés calificado (Arts. 25 y 26 de la LOJCA)

Las acciones de nulidad contra los actos administrativos de contenido normativo pueden intentarse en cualquier momento. Mientras que las dirigidas a obtener la nulidad de actos generales carentes de contenido normativo o de actos particulares de la Administración, caducarán en el término de tres meses contados a partir de su publicación, o de su notificación al interesado. Y cuando el acto impugnado sea de efectos temporales, el recurso caducará a los treinta días. (Art. 38 de la LOJCA)

Según el COT la Administración Tributaria, haciendo uso de la revisión de oficio, está facultada a reconocer, en cualquier momento, de oficio o a solicitud de los interesados, la nulidad absoluta de los actos dictados por ella, subsanando los vicios de que adolezcan, y los errores materiales o de cálculo en que hubiere incurrido en la configuración de sus actos. No obstante esto, no puede revocar por razones de mérito u oportunidad, actos administrativos que determinen tributos y apliquen sanciones. (Arts. 326, 238, 239 y 241 del COT)

Los actos de la Administración Tributaria son absolutamente nulos cuando: así esté expresamente determinado por una norma constitucional, o sea violatoria a una disposición constitucional; resuelvan un caso precedentemente decidido con carácter definitivo y que haya creado derechos subjetivos, salvo autorización expresa de la ley; su contenido sea de imposible o ilegal ejecución; hubieren sido dictados por autoridades manifiestamente incompetentes, o con prescindencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido. (Art. 240 del COT)

También se puede interponer el recurso de nulidad contra el laudo arbitral, el cual debe dirigirse por escrito al TSJ, dentro de los ocho días hábiles de su publicación por el juez contencioso tributario. (Art. 342 del COT)

En este caso el recurso de nulidad puede interponerse si: la sentencia decisoria no se hubiere pronunciado sobre todas cuestiones sometidas a arbitraje; estuviere concebida en términos contradictorios que no pudiere ejecutarse; si el Tribunal ante el cual se plantea la nulidad del laudo comprueba que según el ordenamiento jurídico, el objeto de la controversia no es susceptible de arbitraje; si en el procedimiento no se hubieren observado las formalidades sustanciales, siempre que la nulidad no se haya subsanado por el consentimiento de las partes. (Art. 325 del COT)

## IX) ANÁLISIS COMPARATIVO

En esta sección se desarrolla la investigación de derecho comparado sobre la normativa tributaria estudiada en relación a la resolución de conflictos entre los contribuyentes y la Administración Tributaria, teniendo en cuenta los órganos que actúan en este procedimiento, con especial énfasis en los Tribunales Tributarios (TT).

Las normas tributarias aplicables en los países estudiados -que son más de los que se desarrollaron en el trabajo, pero que por obvias razones de tiempo y extensión del texto no se incluyen- difieren considerablemente. La estructura jurídica de cada país, las influencias doctrinales y el derecho positivo extranjero son factores que justifican esas diferencias.

### A) ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS DISTINTOS TT

Realizado el estudio de estos países se puede establecer una clasificación en función del órgano que poseen para dirimir las controversias en materia tributaria entre la Administración Tributaria y los sujetos pasivos de obligaciones tributarias.

Es así que, apoyándome en el trabajo del tributarista uruguayo Valdés Costa "El Contencioso Tributario en América Latina", se pueden definir cuatro grandes grupos, que a su vez tienen algunas diferencias entre ellos:

#### PRIMER GRUPO

El primer grupo incluiría los países con TT que gozan de facultades jurisdiccionales, atribuidas por leyes especiales con distintos grados de independencia en relación a la Administración activa o al Poder Ejecutivo. Son los casos de **Argentina, Costa Rica, México, Perú y España**.

#### SEGUNDO GRUPO

Otro grupo estaría compuesto por los países que poseen TT integrados plenamente en el Poder Judicial, pero conformando órganos colegiados y especializados en la materia como exigencia para una justa dirimición de un proceso con características tan especiales. Son ejemplos los tribunales de **Brasil, Paraguay y Venezuela**. En esos dos últimos países, con la particularidad de constituir jurisdicción en lo Contencioso Administrativo.

#### TERCER GRUPO

El tercer grupo de países estaría integrado por Tribunales creados por Ley Constitucional con competencia en materia administrativa y tributaria, e independientes del Poder Ejecutivo como del Poder Judicial. Es el caso del Consejo de Estado en **Colombia** y el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en **Uruguay**.

#### CUARTO GRUPO

El último grupo estaría formado por países con Tribunales con jurisdicción y competencias específicamente en materia tributaria, e independientes del Poder Ejecutivo y de la Administración activa. Ejemplos son, en **Bolivia** el exTribunal Fiscal de la Nación, hasta que se implementó la reforma de la Ley de Organización Judicial; y en **Ecuador** el Tribunal Fiscal, que es un órgano jurisdiccional de creación constitucional. En el caso de Bolivia, el exTribunal Fiscal

estaba vinculado al Poder Judicial sólo a través de los recursos de casación y nulidad ante la Corte Suprema de Justicia.

El único país que escapa a la clasificación precedente es **Chile**, ya que los Tribunales Administrativos existentes en ese país están íntimamente vinculados al Poder Ejecutivo, dependiendo de la Administración Impositiva. Aunque, en la actualidad, Chile está sufriendo una reestructura importante a nivel de la justicia impositiva, ya que está desarrollando una ley con el objetivo de crear Tribunales Tributarios independientes de la Administración Tributaria.

### **ANÁLISIS PRIMER GRUPO**

Como se mencionó este grupo está conformado por países que han creado en su ordenamiento jurídico TT con las características de poseer facultades jurisdiccionales atribuidas por leyes especiales, y con distintos grados de independencia en relación a la Administración activa o al Poder Ejecutivo.

Estos TT, a pesar de su denominación de tribunales, no son clásicos órganos jurisdiccionales, porque integran el Poder Ejecutivo, vinculados a él a través del Ministerio de Economía y Finanzas.

Por lo tanto, se configuran como órganos administrativos especiales, en correlación con la singularidad de la actividad tributaria, con unas notas y características propias como consecuencia de su independencia funcional y separación de los órganos encargados de la aplicación, recaudación y fiscalización de tributos e imposición de sanciones.

Los TT de este primer grupo desarrollados en el trabajo son: el **Tribunal Fiscal de la Nación** argentino, el **Tribunal Fiscal Peruano**, y los **Tribunales Económicos Administrativos** españoles.

Haciendo un análisis comparativo de estos tres TT se pueden extraer las siguientes semejanzas y conclusiones:

- Son órganos resolutivos, que actúan en segunda instancia administrativa, dependientes del Ministerio de Economía y Finanza respectivo a cada país. Pero esa dependencia es sólo administrativa, ya que tienen independencia financiera y funcional.

A su vez son órganos independientes de la Administración Tributaria, lo que junto a lo anterior le permiten tener el suficiente grado de independencia para poder obrar en forma propia, resolviendo los temas que le competen con total prescindencia de la opinión de la Administración activa.

- Estos TT coinciden en que su principal función es la de conocer y resolver en última instancia administrativa sobre los conflictos que surgen entre la Administración Tributaria y los sujetos pasivos de obligaciones tributarias. Acaparando tanto temas tributarios, a nivel nacional y departamental, como aduaneros.

Otras importantes atribuciones que cumplen son las de unificar la jurisprudencia en materia de su competencia y la de proponer al Ministro de Economía y Finanzas las normas que juzguen necesarias para suplir deficiencias en la legislación tributaria y aduanera.

- En cuanto su composición y estructura se encuentran varias diferencias y semejanzas. Se destaca que todos tienen un Presidente, una Sala Plena y Salas Especializadas. A su vez cuentan con órganos de apoyo para facilitar sus cometidos.

Los cometidos del Presidente son similares en cada TT. Se destacan las atribuciones de: representar al TT; formular su política general y su plan de desarrollo; dirigir, coordinar y controlar sus actividades administrativas y sus asuntos técnicos, asegurando los niveles de transparencia, eficiencia y calidad; aprobar su proyecto del presupuesto y su memoria anual; presidir la Sala Plena; evaluar la conducta funcional, la idoneidad y el desempeño de los Vocales y del personal del Tribunal; y proponer al Ministro de Economía y Finanzas las normas que la Sala Plena juzgue necesarias para suplir deficiencias en la legislación tributaria.

Cuando es necesario, por la importancia del tema, se observa que los TT actúan en Sala Plena. Ésta se compone por todos sus integrantes reunidos en asamblea y es presidida por el Presidente del TT. Su principal atribución es la de unificar y aprobar los criterios que constituyan jurisprudencia, la que, según la legislación de cada país, puede ser de observancia obligatoria o no. También le compete proyectar las normas que juzgue necesarias para suplir deficiencias en la legislación tributaria.

En cuanto a lo mencionado en el párrafo anterior cabe aclarar que en España existe una Sala Especial para Unificación de Doctrina, que es el órgano económico administrativo encargado de resolver en los casos planteados.

Según la extensión territorial del país, la cantidad e importancia de litigios en materia tributaria y aduanera que sufre y otros factores operativos del TT, es que se define la cantidad de Salas Especializadas, su composición y los temas en que van a intervenir.

Es así que el TFN posee siete Salas, de las cuales cuatro tratan temas impositivos y tres temas aduaneros. El TFP se compone por seis Salas, donde todas conocen asuntos en materia tributaria general, regional y local, inclusive la relativa a las aportaciones de seguridad social y las administradas por la Oficina de Normalización Previsional, y adicionalmente una de ellas conoce sobre asuntos en materia de tributación aduanera. Y el TEAC está integrado por once Salas -Vocafías- donde cada una está encargada de distintos tributos.

A su vez en España existen un TEAC, diecisiete TEAR, dos TEAL, Salas Desconcentrada, Dependencias Provinciales y Locales, todos órganos económico administrativos creados para facilitar al ciudadano la interposición de las reclamaciones con una mayor proximidad en su ámbito geográfico.

- En cuanto a los miembros de los TT existen ciertas semejanzas: desempeñan el cargo a tiempo completo y a dedicación exclusiva, estando prohibidos de ejercer su profesión, actividades mercantiles e intervenir en entidades vinculadas con dichas actividades, salvo el ejercicio de la docencia universitaria.

Para ser nombrado Vocal se exigen, según el país, distintos requerimientos. A pesar de las diferencias se pueden agrupar los requisitos en: ser profesional -contador o abogado según el caso-, tener reconocida solvencia moral y experiencia en la materia. Para cuantificar estas características se exige un mínimo de años de ejercicio profesional y de experiencia en la materia.

Los Vocales tienen las prohibiciones e inhibiciones características a los jueces integrantes del Poder Judicial. Y son removidos de sus cargos si incurren en negligencia, incompetencia o inmoralidad comprobada y fundamentada.

- Con el fin de realizar óptimamente su función principal, los TT están facultados para interpretar hechos y normas al resolver los litigios en materia de tributación, valiéndose para ello de los diversos métodos interpretativos existentes. Lo que es fundamental si se quiere mantener independiente del punto de vista de la Administración Tributaria.

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible debe tenerse en cuenta el contenido económico de los hechos. Para ello hay que tomar en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

Sin embargo, cabe aclarar que en vía de interpretación no pueden crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la Ley. Lo que se fundamenta en el hecho de que interpretar no puede implicar nunca legislar.

- Las resoluciones de estos TT agotan la vía administrativa, por lo tanto son inapelables en esta vía. Como consecuencia si se quieren impugnar se debe pasar al ámbito de la justicia ordinaria.

Las sentencias así dictadas por la justicia ordinaria, como las dictadas en las causas por ejecución de las mismas, son definitivas, pasan en autoridad de cosa juzgada y no autorizan el ejercicio de la acción de repetición por ningún concepto, sin perjuicio del recurso de inconstitucionalidad ante el órgano jerárquico del Poder Judicial.

Oro punto importante es que sus resoluciones constituyen criterios jurisprudenciales, que dependiendo del país, pueden ser de observancia obligatoria tanto para los contribuyentes como para la Administración Tributaria, o simplemente jurisprudencia de referencia. En el primer caso se crean verdaderas normas tributarias, integrando el ordenamiento jurídico tributario de la Administración. Mientras que en el segundo caso es un punto de vista que se puede seguir o no.

- Las principales conclusiones que se pueden extraer de los TT de este primer grupo son que su creación se fundamenta en cuatro razones. La primera y más importante es la de la especialización del órgano, ya que su existencia permite al contribuyente recibir un pronunciamiento emitido por personal especializado en materia tributaria.

La segunda razón radica en el principio del debido proceso. Es primordial que los conflictos se solucionen en tiempo y forma, asegurando un correcto procedimiento, respetando los derechos y garantías de las partes intervinientes.

Un tercer fundamento de su existencia tiene relación con la definición ya desarrollada de que todo individuo tiene el derecho de ser igual ante la ley. Por lo tanto es necesario que exista al menos un órgano que controle el cumplimiento de este derecho esencial.

La última razón de recae en su independencia. Si bien se trata de un órgano que depende del Poder Ejecutivo, la dependencia es solo administrativa, por lo que tiene la suficiente autonomía

para obrar libremente, pudiendo y debiendo pronunciarse con total independencia de la Administración Tributaria y demás órganos de la Administración activa.

- En cuanto al procedimiento por el que han optado los legisladores de Argentina, Perú y España para resolver los litigios en materia tributaria, se puede concluir que es un sistema mixto. Esto es así porque se complementa la jurisdicción administrativa que reside en los TT con la jurisdicción judicial a cargo del Poder Judicial, que mantiene el control de lo resuelto en la sede administrativa, atendiendo la preferencia y exclusividad que la Constitución de cada país le concede.

### **ANÁLISIS SEGUNDO GRUPO**

Otro grupo de países han creado TT dentro de la estructura del Poder Judicial, conformando órganos colegiados y especializados en la materia.

La **Corte de lo Contencioso Tributario** y los **Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario** creados por los legisladores venezolanos son un claro ejemplo.

Son totalmente independientes de la Administración Tributaria y del Poder Ejecutivo, ya que dependen del Tribunal Supremo de Justicia, órgano jerárquico de la justicia venezolana. Y tienen la particularidad de constituir jurisdicción en lo contencioso administrativo.

Estos TT conocen en primera instancia de los procedimientos judiciales regulados en el Código Orgánico Tributario venezolano. Actuando la CCT sólo cuando el monto del litigio sobrepasa la competencia del los TSCT y cuando surgen conflictos de la actividad de la Contraloría General de la República, es decir cuando la disputa es entre la Administración Tributaria y cualquier otro órgano del Estado. En alzada también es competencia de la CCT conocer de las sentencias dictadas en primera instancia por los TSCT.

Los TSCT son competentes para conocer en primera instancia de las impugnaciones contra los actos de la Administración relativos a la materia tributaria, e inclusive contra los que en dicha materia se originen en reparos formulados por la Contraloría General de la República, cuando la cuantía de los mismos no exceda el monto fijado como mínimo para que actúe la CCT.

A diferencia de los TT del primer grupo los TSCT venezolanos no están organizados por Salas. En vez de ello existen varios tribunales en distintas ciudades de Venezuela, con el objetivo de tener representación y actuar en todo el territorio. Si coinciden en que son órganos colegiados, integrados por tres magistrados cada uno.

Por otro lado la CCT tiene sede en Caracas y jurisdicción en todo el territorio de la República de Venezuela, y también está integrada por tres magistrados.

Se puede observar otra diferencia respecto a las características que deben tener sus magistrados y a su procedimiento de designación. A los magistrados de los TT venezolanos se les exigen mayores requisitos para ejercer el cargo, y su proceso de designación está fuertemente regulado en la Constitución. Esto se debe a que son parte del Poder Judicial, por lo que sus resoluciones tienen mayor jerarquía que las de los Vocales de los TT del primer grupo.

La decisión del Tribunal Contencioso Tributario, que acuerde o niegue la suspensión total o parcial de los efectos del acto contencioso tributario ante él presentado, puede interponerse el recurso de apelación, el cual será oído en el solo efecto devolutivo.

Cuando se trate de la determinación de tributos o de la aplicación de sanciones pecuniarias, el recurso de apelación procede sólo cuando la cuantía de la causa exceda una cantidad preestablecida de unidades tributarias para las personas naturales -físicas- y de otra mayor cantidad de unidades tributarias para las personas jurídicas.

### **ANALISIS TERCER GRUPO**

El tercer grupo lo integran países que han creado constitucionalmente Tribunales con competencia en materia administrativa y tributaria, e independientes del Poder Ejecutivo como del Poder Judicial.

Un claro ejemplo es el **Tribunal de lo Contencioso Administrativo** establecido en la estructura del Estado uruguayo.

Como se desarrolló en el Capítulo VIII “Análisis de la Situación Actual a Nivel Nacional” Uruguay no posee un TT, pero sí un TCA, que entre otras materias versa sobre temas de carácter tributario.

Este TCA tiene la particularidad de estar separado del resto de los poderes del Estado, siendo un órgano independiente de la justicia administrativa y de las posturas que tomen el Poder Ejecutivo, Judicial y Legislativo. Su principal función es la de salvaguardar los derechos privados que pueden ser lesionados por la autoridad pública, y contra la eventual ilegalidad de la Administración. Se trata por lo tanto de un órgano especialmente encargado del control de la legalidad a nivel de toda la Administración.

En particular le compete al TCA conocer de las demandas de nulidad de actos administrativos definitivos, cumplidos por la administración en el ejercicio de sus funciones, contrarios a una regla de Derecho o con desviación o abuso de poder. No siendo defensor del Estado en el juicio, ya que su cometido es el de dictaminar según su convicción, en todos los asuntos de su jurisdicción.

Es así que en materia tributaria el único cometido del TCA es el de determinar si una ley dictada por la Administración Tributaria es legal o no, y si fue dictada con desviación o abuso de poder o no.

La acción de nulidad sólo puede ser ejercida por el titular de un derecho o de un interés directo, personal y legítimo, violado o lesionado por un acto administrativo que ya no puede ser recurrido en vía administrativa.

El TCA debe limitarse a apreciar el acto en sí mismo, confirmándolo o anulándolo, sin reformarlo. Cuando el Tribunal de lo Contencioso Administrativo declara la nulidad del acto administrativo impugnado por causar lesión a un derecho subjetivo del demandante, la decisión tiene efecto únicamente en el proceso en que se dicte. Pero cuando la decisión declare la nulidad del acto en interés de la regla de derecho o de la buena administración, producirá efectos generales y absolutos.

## B ) ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS DISTINTOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

Otro tema a analizar es el procedimiento tributario que rige en los países que integran los distintos grupos definidos. El fin que todos buscan es el de dirimir las controversias que surgen en materia tributaria, y para ello cada país ha optado por implementar una metodología particular.

Es así que se puede observar que hay países donde la resolución de los conflictos tributarios continúa en la vía administrativa para luego seguir en la vía judicial, en otros países se resuelve el tema directamente en el ámbito judicial y otros han optado por crear órganos especiales, como es el caso del Tribunal Contencioso Administrativo (TCA) uruguayo.

En todos los países existen dos tipos de procedimientos: un procedimiento constitutivo y un procedimiento de impugnación de los actos. Una vez formados los actos administrativos a través del procedimiento constitutivo pasan a ser eficaces y pueden ser ejecutados de inmediato. Sin embargo los particulares pueden ejercer su defensa contra esos actos administrativos, ya que el ordenamiento jurídico les otorga los medios para impugnarlos cuando estimen que los mismos no se ajustan a la legalidad o al interés general, lo cual da origen al procedimiento de impugnación de los actos administrativos.

Los distintos ordenamientos jurídicos regulan dos o más tipos de procedimientos de impugnación de los actos administrativos. El primero se desarrolla ante de la propia Administración, con motivo del ejercicio de recursos contra los actos administrativos. El otro u otros se analiza a continuación.

- Los legisladores argentinos, peruanos y españoles, como se mencionó anteriormente, crearon un sistema mixto. De esta manera, luego de que no se pudieron poner de acuerdo la Administración Tributaria y los sujetos pasivos y finalizado el procedimiento de revisión -o reconsideración-, cabe la posibilidad de recurrir para ante TT, órgano que actúa en segunda instancia administrativa.

Si esa última instancia administrativa no resuelve la disputa, la posibilidad que queda es la de recurrir para ante el órgano competente del Poder Judicial, ejerciendo la demanda contenciosa tributaria -demanda contenciosa administrativa en España-.

Este sistema mixto también se encuentra en países como Brasil, Canadá, Costa Rica y El Salvador.

- En el caso de Venezuela, si la parte afectada continúa en desacuerdo con la resolución de la Administración Tributaria luego de haber aplicado o no los procedimientos tributarios administrativos -revisión de oficio, recurso jerárquico y recurso de revisión-, puede llevar a cabo un recurso de impugnación de los actos administrativos ante los Tribunales Contencioso Administrativos, denominado recurso contencioso tributario. Por lo tanto este recurso tiene la particularidad de que no es necesario que se agote la vía administrativa para poder interponerlo.

Es un procedimiento tributario de carácter jurisdiccional puro, ya que se interpone ante órganos que integran el Poder Judicial. Su sentencia puede ser apelable ante el Tribunal Supremo de Justicia, órgano máximo del Poder Judicial, el cual la oír en el solo efecto devolutivo

Los TT venezolanos también actúan en las acciones de amparo, transacción judicial, arbitraje tributario y recurso de nulidad. Son procedimientos tributarios que también buscan dirimir las controversias en materia tributaria, en donde los TT cumplen distintas funciones que ya fueron desarrolladas en su momento.

- En Uruguay no existe un procedimiento tributario formal luego de que la Administración Tributaria y el contribuyente no pudieron ponerse de acuerdo. Si está regulada la acción de nulidad ante el TCA, pero esta acción no es suficiente para argumentar que en Uruguay existe un procedimiento formal para poder resolver el conflicto fuera de la órbita de la Administración activa.
- Finalmente, en todas las legislaciones estudiadas, a parte de los procesos detallados, puede acudir al órgano máximo del Poder Judicial para interponer el recurso de inconstitucionalidad, siempre que se considere que una ley está yendo contra la Constitución.

## **X) CREACIÓN DEL TRIBUNAL TRIBUTARIO URUGUAYO**

### **A ) VIABILIDAD DE LA CREACIÓN DE UN TRIBUNAL TRIBUTARIO URUGUAYO**

Desde mi punto de vista la región en la cual se encuentra Uruguay está viviendo una etapa de transformación, donde los distintos Estados están incrementando su participación en los diferentes ámbitos -económicos, sociales, laborales, enseñanza, salud, medio ambiente-. Esto implica que los Estados cada vez tienen más funciones y responsabilidades, ya que tienen una intervención más activa. La Administración Tributaria no escapa a esta situación, por lo que es imprescindible crear órganos especializados que aseguren a las personas físicas y jurídicas pasibles de obligaciones tributarias un adecuado ejercicio de las funciones de determinación, recaudación y fiscalización de la Administración Tributaria.

Es fundamental proteger el principio de tutela jurisdiccional. Cómo se desarrolló en el Capítulo VI "Marco Conceptual" este principio debe interpretarse en el sentido de que las controversias que se plantean entre las partes de la relación jurídica tributaria deben ser resueltas por un órgano ajeno a ellas, con independencia de las mismas, no siendo necesario que éste integre el Poder Judicial, pero sí que esté fuera del ámbito del Poder Ejecutivo.

El fundamento de este principio radica en la necesidad de protección de los derechos individuales frente a la creciente actividad del Estado en materia legislativa y administrativa, sometiendo dicha actividad al control de los órganos jurisdiccionales a efectos de la corrección de los actos inconstitucionales o ilegales.

La división e independencia de las tres funciones básicas que realiza el Estado presenta en el Derecho Tributario mayor importancia, debido a la triple condición que asume el Estado: crea la obligación tributaria a su favor mediante la ley, efectiviza la misma mediante la actividad administrativa y resuelve las controversias mediante sus órganos jurisdiccionales.

No obstante, la protección jurisdiccional debe alcanzar a ambas partes, tanto al contribuyente como al fisco.

En la actualidad las resoluciones sobre litigios en materia tributaria tardan demasiado. Cuando finalmente llega la sentencia definitiva ya ha pasado mucho tiempo, lo que implica que en términos económicos es como si no existiera justicia tributaria, porque crea incertidumbre tanto para la Administración como para el contribuyente, más allá de que los fallos finalmente resulten justos.

Es por todo esto que es imprescindible crear un TT en Uruguay que proteja los derechos esenciales de las partes intervinientes en las disputas en materia tributaria, asegurando una pronta y justa sentencia.

La materia tributaria es especial, por lo que requiere un recurso especial para impugnar los actos tributarios. Es imprescindible separar la función de gestión tributaria, que implica principalmente la aplicación, gestión y fiscalización de tributos y la imposición de sanciones, de la función de resolver las reclamaciones tributarias.

Esta competencia la debe tener un órgano especializado y desvinculado de quien dictó el acto que se revisa, lo que le otorga mayor grado de objetividad frente al recurso de alzada en que resuelve el superior jerárquico.

Es necesario que el órgano así creado sea colegiado, lo que le otorgará mayor probabilidad de acierto frente a la resolución de un órgano unipersonal.

Sus integrantes, a los que les competirá dictar sentencia resolutoria, deberán ser expertos en las materias a las que se refieren las reclamaciones, lo que le conferirá un alto grado de especialidad.

Estos TT deberán resolver con arreglo a Derecho, por lo que la justicia administrativa que impartan será tuteladora de derechos e intereses legítimos. Protegerán la legalidad objetiva y tutelarán efectivamente los derechos de quienes reclaman ante ellos porque, siendo un procedimiento contra el acto, vincularán a la Administración.

Los legitimados a reclamar serán los obligados tributarios, los sujetos infractores y cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados, lo que ayudará a contemplar las necesidades de las distintas partes del proceso.

Sin duda alguna la creación de un TT en Uruguay no es solamente viable, sino necesario. El aumento de litigios provocado principalmente por la reestructura que está teniendo la Administración Tributaria para mejorar la recaudación y fiscalización de los tributos, la demora administrativa en resolver los litigios que se producen, la falta de jueces tributaristas en el proceso de dirimición, y el alto grado de burocracia existente en la Administración Pública son factores que justifican una reestructura inmediata.

Se pueden plantear varias soluciones, pero no cabe duda que es necesario cambiar la situación actual, en busca de un proceso más rápido, eficiente y justo, tanto para el contribuyente como para la Administración Tributaria.

Lo que yo propongo es crear un Tribunal Tributario Uruguayo (TTU), tema que se desarrolla a continuación. Pero además de crear este órgano, considero que es necesario mejorar el procedimiento administrativo actual.

En el procedimiento administrativo debe asegurar la celeridad, simplicidad y economía del proceso, y evitar la realización o exigencia de trámites, formalismos o recaudos innecesarios o arbitrarios que compliquen o dificulten su desenvolvimiento. Pero el alto grado de burocratización que sufre el Estado uruguayo hace difícil cumplir esta consigna.

Es por lo tanto necesario rediseñar la el procedimiento que la Administración Tributaria aplica para resolver los las diferencias que tiene con sus contribuyentes. Fundamentalmente acortando tiempos y aumentando la eficiencia.

Este rediseño junto a la creación del TTU sin lugar a dudas van a cambiar radicalmente la forma actual de dirimir las controversias suscitadas en el ámbito tributario, permitiendo resolverlas en menor plazo, y otorgándole a las partes una sentencia más justa.

## **B ) DISTINTAS OPCIONES EN LA CREACIÓN DE UN TRIBUNAL TRIBUTARIO URUGUAYO**

Como ya se estudió y analizó, hay más de una posibilidad donde se puede crear el TTU. A continuación se desarrollan las que considero más destacadas.

### **CREACIÓN DEL TTU EN EL ÁMBITO ADMINISTRATIVO**

Una primera posibilidad es la de crear el TTU como órgano dependiente del Poder Ejecutivo, para que actúe en última instancia administrativa. Es necesario por lo tanto que este Tribunal tenga autonomía financiera y funcional para conservar su independencia con el Poder Ejecutivo y con la Administración Tributaria.

En consecuencia este Tribunal actuaría en los litigios que no se resuelvan entre la Administración Pública y el sujeto pasivo, pudiendo exigirse que para interponer recurso ante él se interpongan previamente los recursos de revocación y jerárquico. Su sentencia agotaría la vía administrativa, por lo que si el sujeto pasivo lo cree prudente puede interponer el recurso de nulidad ante el TCA.

Por lo tanto la resolución que tome el TTU así creado no eliminará totalmente la incertidumbre pues tanto la Administración como el contribuyente podrán apelar su decisión. No obstante, la reduce en función de que el fallo crea una fuerte presunción de definición del asunto y permite a la Administración, en caso de ser la parte “ganadora”, ejercer la acción ejecutiva y, en caso contrario, al contribuyente el detenerla.

### **CREACIÓN DEL TTU EN EL ÁMBITO JUDICIAL**

Lo que se busca en este caso es crear el TTU dentro del Poder Judicial, lo que implica, entre otras cosas, que será totalmente independiente del Poder Ejecutivo y de la Administración activa, tendrá especialización en materia tributaria y ejercerá funciones jurisdiccionales.

Sus decisiones serán definitivas, en el sentido de que no admitirán ulterior recurso, con lo que se logrará una abreviación en los procedimientos. También actuará conservando el régimen constitucional de separación de poderes, asegurando así la administración de una verdadera justicia tributaria.

Las resoluciones que adopte constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria, es decir que vinculará tanto a los contribuyentes como a la Administración Tributaria. De esta manera el TTU creará verdaderas normas tributarias, que integrarán el ordenamiento jurídico tributario de la Administración.

Existe otra importante razón que inclina la balanza por esta segunda opción. Si se opta por crear el TTU en la esfera del Poder Ejecutivo implicaría que para mantener la constitucionalidad de los tribunales administrativos se deberán cumplir dos requisitos. Deberá reconocerse a los litigantes el derecho a interponer un recurso ante los tribunales dependientes del Poder Judicial contra las resoluciones de dichos tribunales administrativos, y no deberá concederse a estos tribunales la posibilidad de dictar resoluciones finales en cuanto a los hechos y el derecho controvertido.

Esto implicaría que el proceso tarde más tiempo en resolverse, que justamente es una falencia del procedimiento actual que se busca remediar.

El Art. 35 de la Ley 15.524 “Ley Orgánica del TCA” establece que las disposiciones relativas a la forma de interponer la acción anulatoria regulada en esta Ley, rige sin excepción alguna respecto de la impugnación de los actos administrativos dictados por cualquier órganos del Estado, Ente Autónomo, Servicio Descentralizado o Administración Municipal, salvo que su juzgamiento esté o fuere sometido a una jurisdicción especial.

Interpretando esta norma se entiende que si se crea el TTU en la esfera del Poder Judicial, va a poder tender competencia para dictaminar si un acto administrativo tributario es nulo o no, desplazando en su función al TCA. Es una opción que según mi punto de vista sería una muy buena alternativa.

El principal fundamento para expresar que este TTU debe decidir si una resolución de la Administración Tributaria está o no contradiciendo una ley tributaria, radica en la especialización del órgano, que sin duda alguna va a resolver con mayor eficiencia que el TCA.

De esta manera se estaría constituyendo un sistema mixto. La forma de dirimir las controversias en materia tributaria pasaría en una primera instancia por la negociación en el entorno de la Administración Tributaria, para luego seguir en el ámbito del TTU integrado en el Poder Judicial. Sin perjuicio del recurso de inconstitucionalidad ante la SCJ.

### **CREACIÓN DEL TTU EN FUERA DE LOS PODERES DEL ESTADO**

Es interesante proponer la creación de un TTU totalmente independiente de los poderes del Estado, como un órgano con jerarquía semejante al TCA, a la Corte Electoral y al Tribunal de Cuentas.

Este TTU resolvería los temas en materia tributaria y podría tener la última palabra o podría ser recurrida su decisión en la justicia ordinaria. Esta segunda posibilidad la descarto ya que sería una situación similar a la mencionada en la creación del TTU dentro del Poder Ejecutivo.

Queda por lo tanto analizar que pasaría si se opta por crear este TTU con la característica de que su sentencia tenga carácter de cosa juzgada, no pudiendo ser recurrida ante ningún órgano.

Es sin duda una opción creativa, que conllevaría a reformar la Constitución uruguaya por varios motivos. El primero es consecuencia de la potestad que le otorga la Constitución al Poder Judicial de ser el único organismo habilitado a dictar actos jurisdiccionales, es decir de dar por finalizada cualquier disputa.

El segundo motivo esta dado por la jerarquía que tendría este TTU. Al ser ésta similar a la del TCA es necesario que sea creado constitucionalmente.

### **CONCLUSIÓN**

Personalmente creo que la opción que mejor se adecuaría al régimen uruguayo es la creación de un TTU como órgano integrante del Poder Ejecutivo, elección que se fundamenta en lo desarrollado anteriormente.

### **C ) CRITERIOS A TENER EN CUENTA EN LA CREACIÓN DEL TRIBUNAL TRIBUTARIO URUGUAYO**

Por último creo conveniente expresar, en base a lo estudiado, algunos criterios que se deben tenerse en cuenta al crear el TT uruguayo. Los criterios que se desarrollan son con total prescindencia del lugar que ocupe el TT en la estructura del Estado uruguayo.

En un principio hay que definir la estructura del TT y quien va a ejercer su representación, la que puede ser ejercida por el Presidente del TT.

En función del tipo y cantidad de litigios que enfrentan los organismos recaudadores de tributos es que debe definirse la cantidad de TT y de Salas que tendrá cada TT, así como los temas que van a tratar cada Sala. Por ejemplo puede crearse un único TT con una Sala que conozca únicamente sobre tributos aduaneros y tres Salas que conozcan tanto de temas aduaneros como tributarios en general.

También hay que definir la composición de cada sala. Una posibilidad es que esté integrada por tres Vocales –uno de ellos designado Presidente de Sala- y un Secretario.

Luego de definir la estructura del TT y de sus Salas es necesario establecer los requisitos que deben cumplir sus integrantes y las incompatibilidades para ejercer el cargo. Por ejemplo puede reglamentarse que deben ser uruguayos con tantos años de edad mínima, con tantos años de ejercicio de la profesión y de reconocida experiencia y solvencia moral. Es necesario que cada Sala tenga los recursos humanos que mejor se adecúen a las tareas que realiza, por lo tanto es imprescindible que entre sus componentes se encuentren abogados y contadores. Así lo creo porque los primeros son idóneos en los procedimientos judiciales y los segundo sobre los elementos técnicos-contables que encierra el fenómeno jurídico-tributario.

También hay que definir cómo se designan, cuanto duran en el cargo y como se remueven a los integrantes del TT –Presidente del TT, Presidente de cada Sala, Vocales y Secretarios- y cuáles van a ser sus funciones, deberes y responsabilidades.

Pueden ser causas de remoción: el mal desempeño de sus funciones; el desorden de conducta; la negligencia reiterada que dilate la sustanciación de los procesos; la comisión de delitos cuyas penas afecten su buen nombre y honor; la ineptitud; la violación de las normas sobre incompatibilidad; y la falta de excusarse cuando ella hubiera procedido.

En cuanto a las incompatibilidades de los Vocales se pueden detallar las siguientes: no están autorizados a ejercer el comercio, realizar actividades políticas o cualquier actividad profesional -salvo que se trate de la defensa de los intereses personales, del cónyuge, de los padres o de los hijos-, ni desempeñar empleos públicos o privados, excepto la comisión de estudios o la docencia.

Las atribuciones y responsabilidades del Presidente del TT abarcarán tareas como: organizar y reglamentar el funcionamiento interno del TT en sus aspectos estructurales, funcionales y de administración de personal, incluyendo el dictado y/o modificación de la estructura orgánico-funcional y el estatuto del personal; proponer al Poder Ejecutivo el escalafón del personal y su reglamento, incluidos el régimen disciplinario pudiendo dictar las disposiciones reglamentarias pertinentes; designar y promover personal, aceptar renunciaciones, disponer cesantías, exoneraciones y otras sanciones disciplinarias; fijar el horario general y los horarios especiales

en que desarrollará su actividad el organismo, de acuerdo con las necesidades de la función específicamente jurisdiccional que el mismo cumple; elevar anualmente al Ministerio de Economía el plan de acción y el presupuesto de gastos e inversiones para el ejercicio siguiente; administrar su presupuesto, resolviendo y aprobando los gastos e inversiones del organismo, pudiendo redistribuir los créditos sin alterar el monto total asignado; licitar, adjudicar y contratar suministros, adquirir, vender, permutar, transferir y disponer de toda forma respecto de bienes muebles e inmuebles para el uso de sus oficinas o del personal, conforme las necesidades del servicio, aceptar donaciones con o sin cargo.

Pueden surgir temas importantes donde sea necesario que el TT actúe en Plenario. La idea es que el plenario se componga de todos los Vocales del TT, siendo presidido por el Presidente del TT. Esto implica definir no solo la composición del Plenario según el caso, sino también la forma en que se votará y las mayorías que deben cumplirse para conformar el Plenario y para dictar sentencia.

## XI) BIBLIOGRAFÍA

En relación a la información expuesta sobre **Uruguay**:

- Constitución de la República Oriental del Uruguay
- Código Tributario Uruguayo (Ley 14.306)
- Código General del Proceso (Ley 15.982)
- Código Civil Uruguayo (compilado por la Ley 16.603, actualizado con la Ley 16.719)
- Código Aduanero Uruguayo (Decreto-Ley 15.691)
- Decreto-Ley 15.524 de 1984: Ley Orgánica del Tribunal de lo Contencioso Administrativo
- Ley 13.355: Abreviación de Juicios
- Ley 15.750: Ley Orgánica de la Judicatura y de Organización de los Tribunales
- Ley Nº 15.869 de 1987: Modificaciones a la Ley Orgánica del Tribunal de lo Contencioso Administrativo
- Ley 16.134: Rendición de Cuentas Ejercicio 1989
- Ley 16.170: Presupuesto Nacional de Sueldos, Gastos e Inversiones a partir del 1º de enero de 1991
- Ley 16.736: Presupuesto Nacional a partir del 1º 1996
- Ley Nº 17.292: Segunda Ley de Urgencia
- Ley 17.930: Presupuesto Nacional período 2005 – 2009
- Decreto 500 1º de diciembre de 1991: Procedimiento Administrativo en General
- Sentencia Nº 228 del 2008 que trata sobre el recurso de apelación interpuesto por la DGI contra la sentencia que desestimara su solicitud de clausura de Tienda Inglesa S.A.
- Libro de Derecho Público de Horacio Cassinelli Muñoz – Fundación de Cultura Universitaria
- Cámara Nacional de Comercio y Servicios del Uruguay – artículo publicado por el Dr. James A. Whitelaw
- Publicación del Fondo Monetario Internacional sobre la Modernización de las Administraciones Recaudadoras de Ingresos Uruguayas
- Artículo “¿Puede el administrado oponerse a un embargo solicitado por la Administración Fiscal?” publicado por KPMG
- [www.presidencia.gub.uy](http://www.presidencia.gub.uy)
- [www.uruguay.gub.uy](http://www.uruguay.gub.uy)
- [www.poderjudicial.gub.uy](http://www.poderjudicial.gub.uy)
- [www.tca.gub.uy](http://www.tca.gub.uy)
- [www.mef.gub.uy](http://www.mef.gub.uy)
- [www.dgi.gub.uy](http://www.dgi.gub.uy)
- [www.aduanas.gub.uy](http://www.aduanas.gub.uy)
- [www.bps.gub.uy](http://www.bps.gub.uy)
- [www.elpais.com.uy](http://www.elpais.com.uy)
- [www.ambitoaduanero.com](http://www.ambitoaduanero.com)
- [www.monografias.com](http://www.monografias.com)
- [www.rincondelvago.com](http://www.rincondelvago.com)

En relación a la información expuesta sobre **Argentina**:

- Constitución Nacional Argentina
- Ley 15.265 del 29 de diciembre de 1959

- Código Aduanero (Ley 22.415)
- Ley 11.683: Procedimiento Tributario, y sus modificaciones
- Ley 25.964: Tasa de Actuaciones
- Ley 26.067: modifica la Ley 25.964
- Acordada AA-840 del 22 de diciembre de 1993, que define el Reglamento de Procedimientos del TFN
- Decisión Administrativa de Jefatura de Gabinete de Ministros N° 443/96
- Artículo “Vías Procedimentales Para Acceder Al TFN”, escrito por José Luis Jáuregui, publicado en la sitio web [www.legalmania.com](http://www.legalmania.com)
- [www.afip.gov.ar](http://www.afip.gov.ar), sitio web de la Administración Federal de Ingresos Públicos
- [www.tribunalfiscal.gov.ar](http://www.tribunalfiscal.gov.ar), sitio web del Tribunal Fiscal de la Nación argentino

En relación a la información expuesta sobre **Perú:**

- Constitución Política Peruana
- Código Tributario peruano
- Ley N° 14.920 de febrero de 1964
- Decreto Legislativo N° 183, Ley Orgánica del Ministerio de Economía y Finanzas
- Ley 27.444: Procedimiento Administrativo General
- Ley 27.584: Proceso Contencioso-Administrativo
- Ley 27.854: modificaciones a la Ley 27.584
- Reglamento de Organización y Funciones del Ministerio de Economía y Finanzas, que contiene el Reglamento de Organización y Funciones del Tribunal Fiscal.
- Manual de Organización y Funciones del Tribunal Fiscal
- Manual de Procedimientos del Tribunal Fiscal
- Monografía del Abogado Edward Vargas Valderrama, publicada en el sitio web de [monografias.com](http://monografias.com)
- [www.sunat.gob.pe](http://www.sunat.gob.pe), sitio web de la Superintendencia de Administración Tributaria
- [www.mef.gob.pe](http://www.mef.gob.pe), sitio web del Ministerio de Economía y Finanzas Peruano
- [tribunal.mef.gob.pe](http://tribunal.mef.gob.pe), sitio web del Tribunal Fiscal peruano

En relación a la información expuesta sobre **España:**

- Ley 58 del 18 de diciembre de 2003, Ley General Tributaria
- Ley 29 de 1998, Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa
- Real Decreto 520 del 13 de mayo de 2005, Reglamento General de desarrollo de la LGT en materia de Revisión en Vía Administrativa
- [www.aeat.es](http://www.aeat.es), sitio web de la Agencia Tributaria española.
- [www.meh.es](http://www.meh.es), sitio web del Ministerio de Economía y Hacienda Español. En el mismo dentro del sector “Área Temática” hay un link denominado “Impuestos”, y dentro de él un acceso a los “Tribunales Económicos Administrativos”

En relación a la información expuesta sobre **Venezuela:**

- Constitución de 1.999
- Código Orgánico Tributario
- Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia
- Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa

- Monografía “Jurisdicción Contencioso-Administrativa de Venezuela” escrita por la Doctora Devorah V. Riquel F, publicada en el sitio web de monografías.com
- [www.seniat.gov.ve](http://www.seniat.gov.ve), sitio web del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria venezolano.
- [www.tsj.gov.ve](http://www.tsj.gov.ve), sitio web del Tribunal Supremo de Justicia venezolano
- [jca.tsj.gov.ve](http://jca.tsj.gov.ve), Tribunal Contencioso Administrativo

En relación a la información expuesta en el **Análisis Comparativo** y en la **Creación de un Tribunal Tributario Uruguayo**:

- Libro “Instituciones de Derecho Tributario” Editorial Depalma Buenos Aires 1992, escrito por el Dr. Ramón Valdés Costa
- Libro “El Contencioso Tributario en América Latina” escrito por Dr. Ramón Valdés Costa