



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



La verdad jurídica objetiva en el procedimiento tributario: su vinculación con los principios del proceso civil y del procedimiento administrativo en particular

Franchi, Germán Jorge

2007

Cita APA: Franchi, G. (2007). La verdad jurídica objetiva en el procedimiento tributario : su vinculación con los principios del proceso civil y del procedimiento administrativo en particular.

Buenos Aires : Universidad de Buenos Aires.

Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Posgrado

Este documento forma parte de la colección de tesis de posgrado de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios". Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.

Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

Ad. 1502/0346

LA VERDAD JURÍDICA OBJETIVA EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

SU VINCULACIÓN CON LOS PRINCIPIOS DEL
PROCESO CIVIL Y DEL PROCEDIMIENTO
ADMINISTRATIVO EN PARTICULAR

AUTOR:

GERMÁN JORGE FRANCHI
D.N.I. N° 20.477.368

TUTOR:

Dr. JORGE HÉCTOR DAMARCO

TRABAJO FINAL

DEL POSGRADO DE ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN
DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE LA
UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES

top N. 2323, E. 40, Z 8
F4A
Ad. Franchi

ABSTRACT.-

La hipótesis planteada sostiene que, si bien los principios que informan tanto al derecho tributario material como al derecho tributario formal se encuentran dirigidos a no permitir la modificación de la obligación tributaria sustantiva, mas allá de lo previsto normativamente, resaltando entre ellos el principio de la búsqueda de la verdad jurídica objetiva, tal contenido, sin embargo, puede ser modificado en algunas circunstancias determinadas por la aplicación de otros principios de orden procesal o administrativos al procedimiento de determinación de oficio.

Partiendo de dicho razonamiento se concluyó que los principios en cuestión, entre los que cabe incluir al principio de la búsqueda de la verdad jurídica objetiva y especialmente aquellos referidos a la organización del proceso, si bien son poseedores de un sentido propio, no pueden sustraerse a la orientación finalista que traduce la propia concepción del proceso, por lo que su función en tal circunstancia será esencialmente recomponedora de una solución ajustada a derecho dentro de los lineamientos jurídicos procesales que el mismo propone.

-INDICE-

I.- INTRODUCCIÓN.	1
I. A.- NOCIONES GENERALES SOBRE DERECHO FINANCIERO	3
I. B.- NOCIONES GENERALES SOBRE DERECHO TRIBUTARIO.	5
I. B.1.- DERECHO TRIBUTARIO.	7
I. B. 1. a.- DERECHO TRIBUTARIO MATERIAL O SUSTANTIVO.	17
I. B. 1. b.- DERECHO TRIBUTARIO FORMAL O ADMINISTRATIVO.	21
II. A.- NOCIONES GENERALES SOBRE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.	26
II. A. 1.- CONCEPTO DE PROCESO Y PROCEDIMIENTO. FINALIDAD.	26
II. A. 2.- MAS ACERCA DE PROCESO Y PROCEDIMIENTO. ALGUNAS SIMILITUDES Y DIFERENCIAS.	35
II. A. 2. a).- FUNCIÓN ADMINISTRATIVA Y FUNCIÓN JURISDICCIONAL.	35
II. A. 2. b).- NATURALEZA DEL INTERÉS PÚBLICO TUTELADO POR LA FUNCIÓN ADMINISTRATIVA Y POR LA FUNCIÓN JURISDICCIONAL.	35
II. A. 2. c).- GRATUIDAD DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.	36
II. A. 2. d).- EL INSTITUTO DE LA DENUNCIA DE ILEGITIMIDAD.	36
II. A. 2. e).- EL INSTITUTO DEL INFORMALISMO A FAVOR DEL ADMINISTRADO.	36

II. A. 2. f).- PRINCIPIOS DEL DERECHO ADMINISTRATIVO.	37
II. B.- PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO ADMINISTRATIVO Y DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.	39
II. B. 1.- NOCIONES PARTICULARES ACERCA DEL PRINCIPIO DEL DEBIDO PROCESO ADJETIVO Y DEL PRINCIPIO DE LA VERDAD JURÍDICA OBJETIVA EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.	47
II. B. 1. a).- EL DEBIDO PROCESO ADJETIVO EN EL DERECHO ADMINISTRATIVO.	50
II. B. 1. a). i).- DERECHO DE SER OÍDO	53
II. B. 1. a). ii).- DERECHO A OFRECER Y PRODUCIR PRUEBAS	56
II. B. 1. a). iii).- EL ESCLARECIMIENTO DE LA VERDAD JURÍDICA OBJETIVA.	59
II. B. 1. a). iv).- DERECHO A UNA DECISIÓN FUNDADA	71
II. B. 2. b).- NOCIONES SINTÉTICAS EN TORNO A LOS PRINCIPIOS ANALIZADOS Y SU VINCULACIÓN CON LOS PRINCIPIOS DEL PROCESO CIVIL QUE SE DESARROLLARÁN A CONTINUACIÓN.	73
III.- NOCIONES GENERALES ACERCA DE LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL PROCESO Y DEL DERECHO PROCESAL CIVIL. SU VINCULACIÓN CON EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE DETERMINACIÓN DE OFICIO. FINALIDADES.	77
III. A.- PRINCIPIOS DEL DERECHO PROCESAL.	78
III. A. 1.- PRINCIPIO DEL INTERÉS PÚBLICO O GENERAL EN EL PROCESO.	78

III. A. 2.- PRINCIPIO QUE ESTABLECE EL CARÁCTER EXCLUSIVO Y OBLIGATORIO DE LA FUNCIÓN JURISDICCIONAL DEL ESTADO.	78
III. A. 3.- PRINCIPIO DE LA INDEPENDENCIA DE LA AUTORIDAD JUDICIAL.	78
III. A. 4.- PRINCIPIO DE LA IMPARCIALIDAD RIGUROSA DEL FUNCIONARIO PÚBLICO.	79
III. A. 5.- PRINCIPIO DE IGUALDAD DE LAS PARTES ANTE LA LEY PROCESAL Y ANTE EL PROCESO.	79
III. A. 6.- PRINCIPIO QUE CONTEMPLA LA NECESIDAD DE OIR A LA PERSONA, CONTRA LA CUAL VA DIRIGIDA LA DECISIÓN, Y EL DERECHO DE DEFENSA DURANTE EL PROCESO.	80
III. A. 6. a).- EL PRINCIPIO DE INVIOABILIDAD DE LA DEFENSA EN JUICIO	81
III. A. 6. b).- LA GARANTÍA DEL DEBIDO PROCESO	97
III. A. 7.- PRINCIPIO DE PUBLICIDAD DEL PROCESO.	99
III. A. 8.- PRINCIPIO RELATIVO A LA OBLIGATORIEDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS ESTABLECIDOS EN LA LEY.	101
III. A. 9.- PRINCIPIO DE QUE LAS SENTENCIAS NO CREAN SINO QUE DECLARAN DERECHOS .	101
III. A. 10.- PRINCIPIO DE LA VERDAD PROCESAL.	102
III. A. 11.- PRINCIPIO DE LA COSA JUZGADA.	104

III. B.- PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DEL PROCEDIMIENTO –PROCESO–.	105
III. B. 1.- PRINCIPIO DISPOSITIVO O INQUISITIVO.	106
III. B. 1. a).- PRINCIPIO DISPOSITIVO.	106
III. B. 1. b).- PRINCIPIO INQUISITIVO.	116
III. B. 2.- PRINCIPIO DE LA VERDAD JURÍDICA OBJETIVA DE ACUERDO CON LOS LINEAMIENTOS QUE AL RESPECTO HA ELABORADO LA JURIPRUDENCIA.	130
III. B. 3.- PRINCIPIO DE VALORACIÓN DE LA PRUEBA POR EL JUEZ, DE ACUERDO CON LAS REGLAS DE LA SANA CRÍTICA.	138
III. B. 4.- PRINCIPIO DE IMPULSIÓN OFICIOSA DEL PROCESO.	140
III. B. 5.- PRINCIPIO DE MOTIVACIÓN DE LA SENTENCIA.	141
III. B. 6.- PRINCIPIO DE CONGRUENCIA.	143
III. B. 7.- PRINCIPIO DE LA CARGA DE LA PRUEBA.	144
IV.- EL ACTO ADMINISTRATIVO	146
V.- LA DETERMINACIÓN DE LOS TRIBUTOS	153
V. A.- NATURALEZA JURÍDICA DE LA DETERMINACIÓN DE LOS TRIBUTOS	155
V. A. 1.- TIPOS DE DETERMINACIÓN DE LOS TRIBUTOS	156
V. B.- DECLARACIONES JURADAS	156

V. C.- LA DETERMINACIÓN DE OFICIO	158
V. C. a).- LA DETERMINACIÓN DE OFICIO SOBRE BASE CIERTA	161
V. C. b).- LA DETERMINACIÓN DE OFICIO SOBRE BASE PRESUNTA	163
VI.- PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE OFICIO	164
VI. A. 1.- VISTA DE LAS ACTUACIONES	165
VI. A. 2.- CONTESTACIÓN DE LA VISTA	169
VI. B.- INSTRUCCIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE OFICIO.	170
VI. B. 1.- OFRECIMIENTO DE PRUEBAS EN EL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE OFICIO.	173
VI. B. 1. 1.- OFRECIMIENTO DE PRUEBAS EN EL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE OFICIO. MEDIOS PROBATORIOS.	175
VI. B. 1. 1. a).- INFORMES Y DICTÁMENES	175
VI. B. 1. 1. b).- PRUEBA TESTIMONIAL	177
VI. B. 1. 1. c).- PRUEBA PERICIAL	177
VI. B. 1. 1. d).- PRUEBA DOCUMENTAL	178
VI. B. 1. 1. e).- PRUEBA CONFESIONAL	179
VI. B. 1. 1. f).- OTROS MEDIOS DE PRUEBA	179
VI. B. 2.- PRODUCCIÓN DE LA PRUEBA	180

VI. C.- QUÉ OCURRE SI EL CONTRIBUYENTE NO CONTESTA LA VISTA	182
VI. D.- CONFORMIDAD DEL CONTRIBUYENTE O RESPONSABLE	184
VI. E.- LA RESOLUCIÓN DETERMINATIVA	184
VII.- CONCLUSIONES.	198
VIII.- BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA	208

I.- INTRODUCCIÓN.

A lo largo del presente trabajo se intentará demostrar que determinados principios, en particular el que se encuentra orientado a la búsqueda de la verdad jurídica objetiva, pueden verse afectados en los fines que emprenden, por la aplicación de otros principios que llegan a alterar la concepción de los mismos y por consiguiente el contenido de la obligación tributaria sustantiva.

La citada obligación, determinada por ley, posee una cuantía inderogablemente definida por dicha norma. Sin embargo el fisco en su accionar, el funcionario designado para decidir sobre la controversia producida a raíz de la falta de presentación o declaración de las sumas señaladas por parte del contribuyente, o este último por conveniencia, puede, o bien modificar el contenido de la misma o bien determinar el monto de una obligación inexistente, ello en atención al advenimiento de determinadas circunstancias o situaciones que llevan, durante el procedimiento, a conclusiones desacertadas.

En tales casos, por ejemplo, puede cualquiera de las partes, o por falta de pruebas o por falta de constancia en la búsqueda de ellas, no acercar al procedimiento los elementos necesarios y suficientes para provocar la convicción del funcionario o juez llamado a decidir sobre la cuestión que le fue llevada a resolver.

Ante el estado de incertidumbre generado, la solución al tema en conflicto debe alcanzarse por otros medios. Tales medios a veces encuentran representación en determinados principios y en particular en el de la verdad jurídica objetiva, en su doble función, como fin propio del juez en todo proceso y de afinidad sustancial con la obligación tributaria mencionada.

Es por ello que a fin de proceder con el análisis mencionado se realizará un recorrido teórico por los contenidos del derecho tributario general, del derecho tributario material y del derecho tributario formal. Se analizará además, siempre de manera teórica los aspectos relacionados a la teoría de la relación jurídico tributaria y su vinculación con la búsqueda de la verdad jurídica objetiva en el procedimiento tributario.

Se entenderá a esta última como dada en una posición de igualdad en la que ninguna de las parte este por encima de la otra, y que en el desarrollo del procedimiento administrativo, el

derecho tributario formal no debería modificar el contenido de la obligación tributaria, objeto de estudio del derecho tributario material.

Se definirán asimismo los principios del procedimiento administrativo aplicables en el iter impositivo, así como también los principios generales del derecho procesal civil que lo alcanzan en su desarrollo. A su vez se intentará establecer someramente el concepto de verdad jurídica objetiva, tal como es entendido por la doctrina y jurisprudencia.

Así una vez analizados de manera teórica los elementos mencionadas se estudiará su aplicación a los posibles supuestos dados durante el procedimiento de determinación de oficio y su vinculación con el acto administrativo, para que finalmente puedan extraerse la conclusiones posibles, observándose si las mismas son compatibles con la hipótesis planteada.

I. A.- NOCIONES GENERALES SOBRE DERECHO FINANCIERO

Las múltiples actividades y obligaciones que asume el Estado, entre las que pueden mencionarse aquellas orientadas naturalmente a la realización de sus fines específicos, generan una erogación continua de recursos. Entre estos el dinero resulta ser fuente principal e indispensable para que aquél pueda, de manera permanente, contar con los medios económicos y financieros necesarios que atiendan a los fines mencionados.

La obtención de dichos ingresos –monetarios– puede ser efectuada a través de empréstitos forzosos, de emisión de moneda, de transferencias de dominio público, de monopolios fiscales, de la obtención de herencias o donaciones y de la aplicación de sanciones y tributos, entre los cabe mencionar a sus especies, los impuestos, las tasas y las contribuciones.¹

La doctrina denomina al conjunto de dichas actividades, que incluyen no sólo la obtención de medios para atenderlas, sino también la gestión, administración y aplicación de los fondos obtenidos, “actividad financiera del estado”.

Alvaro Rodríguez Bereijo² afirma que el concepto de actividad financiera es el típico concepto encrucijada en el que convergen múltiples aspectos políticos, sociológicos, económicos y jurídicos.

Agrega que aquélla es una actividad dirigida a la obtención de medios económicos necesarios para la satisfacción de las necesidades colectivas, y designa tal actividad como una “*acción del Estado de detracción de ingresos de las economías privadas y su posterior empleo o inversión en forma de gasto público*”.

Tal actividad, como parte de la gestión económica de un Estado, se inserta en el marco del ordenamiento jurídico dentro del cual se desenvuelve, entendiéndose al conjunto de sus normas jurídicas, disciplinadoras la actividad financiera y de las relaciones a las que da lugar,

¹ Esta clasificación no es comprensiva del complejo número de instrumentos de los que se vale un Estado para cumplir con los fines que la población, o el electorado, le ha impuesto.

² Introducción al Estudio del Derecho Financiero. Un ensayo sobre los fundamentos teóricos del Derecho Financiero. Instituto de Estudios Fiscales, página 29.

como constitutivas del Derecho Financiero³. Dentro de este último cuerpo normativo hallamos inmerso al Derecho Tributario, tanto en su faz sustancial como administrativa –formal–.

Por su parte, Sainz de Bujanda en su obra “Lecciones de Derecho Financiero”, define al derecho en cuestión como el “...*derecho de la actividad financiera, acción del Estado y demás entes públicos que se dirige a obtener los ingresos necesarios para poder realizar los gastos que sirven al sostenimiento de los servicios públicos, entendidos en su más amplio sentido.*”⁴

Asimismo, habida cuenta que la obtención de ingresos y la aplicación del gasto suponen la actuación del ente mediante procedimientos administrativos, define además al Derecho Financiero⁵ como la “...*rama del derecho público interno que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda del Estado ...y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines*”.

En la definición que propone existe una adscripción del Derecho Financiero al Derecho Público⁶, y como tal –este último– regula relaciones en las que prima el interés comunitario sobre el individual.⁷

Giuliani Fonrouge⁸, por su parte, explica en su obra que “*el derecho financiero tiene como finalidad estudiar el aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado en sus diversas manifestaciones, y tanto por su naturaleza y contenido, como por su objeto, constituye disciplina integrante del derecho público*”⁹.

Dentro de esa actividad jurídico financiera, objeto de estudio del Derecho Financiero, encontramos, entre otros, tanto al denominado instituto presupuestario como al instituto

³ Introducción..., página 30.

⁴ Lecciones de Derecho Financiero, Décima Edición, Servicio Publicaciones Facultad Derecho; Universidad Complutense Madrid, Madrid 1993, página 1.

⁵ Lecciones de Derecho Financiero, ...página 1.

⁶ Sistema de Derecho Financiero I –Introducción. Volumen I– Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid 1977, página 476.

⁷ Lecciones..., página 1.

⁸ Giuliani Fonrouge sostiene, junto a Sainz de Bujanda, que la adscripción del Derecho Financiero al Derecho Público está fuera de duda. Derecho Financiero, 6º edición, página 32.

⁹ Derecho Financiero, Volumen I, 6ª edición, Editorial Depalma. Bs. As, página 29. Obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey.

tributario, y es en derredor de este último, o más precisamente alrededor de la Obligación Tributaria que giraran las teorías relativas al estudio sistemático del derecho tributario.

Es por ello que para un mejor desarrollo conceptual, el estudio de ambos conceptos jurídicos se realiza, en doctrina, dentro de sus ramas jurídicas respectivas y específicas.

En tal sentido, así como para el Derecho Financiero lo más relevante será el obrar jurídico de la Administración en la gestión de los recursos destinados al cumplimiento de sus fines, para el Derecho Tributario la relevancia impregnará todo aquello que gire, como se ha adelantado, en torno de la Obligación Jurídica Tributaria.

I.B.- NOCIONES GENERALES SOBRE DERECHO TRIBUTARIO.

El Estado de nuestros días se ha formado por aportes del ideario liberal y del ideario democrático¹⁰. Del primero ha tomado una constitución escrita, con declaración de derechos, distribución de poderes, gobierno de la ley e igualdad ante la ley. Del segundo, la idea de la constitución, con participación popular en sus actos fundamentales, la legislación e igualdad ante la ley.¹¹

Al respecto continúa explicando el Dr. Damarco que este Estado reconoce además la existencia de una economía individualista capitalista, “cuyo sistema técnico social y de valores muchas veces interesa por su relevancia en la interpretación jurídica”.

En tal contexto afirma que la esfera de libertad del individuo es anterior al Estado, y por lo tanto su libertad individual resulta ilimitada y la de este último limitada. Desde esta concepción del Estado de derecho se debe explicar la relación jurídico tributaria.

Agrega que el “...poder tributario del estado como facultad de crear, fijar o establecer tributos se expresa primordialmente a través de instituciones jurídicas que suponen una valoración legislativa de la capacidad contributiva del individuo, la existencia de una

¹⁰ 1º Jornadas de Derechos del Contribuyente. Notas para el Estudio de la Situación Actual y Perspectivas de los Derechos del Contribuyente. Jorge Héctor Damarco. CPCE-Córdoba.

¹¹ 1º Jornadas..., Jorge Héctor Damarco.

contraprestación efectiva o potencial de un servicio por parte del estado o el beneficio que recibe el contribuyente de una obra pública o de un servicio que presta el estado.”¹²

De entre lo mencionados el tributo de mayor relevancia es el impuesto, en torno del cual se ha desarrollado la teoría general del derecho tributario y, como explica Damarco, por el que se concurre al mantenimiento del Estado por el solo hecho de vivir en una sociedad jurídicamente organizada. Existe un deber moral que la legislación ha transformado en obligación jurídica.

La relación entre el estado y el individuo, en el caso de los impuestos, –sigue expresando Damarco– importa unir la necesidad del estado y el derecho de propiedad del individuo, pero sin contraprestación alguna como –se verá– en el caso de los vínculos contractuales sinalagmáticos, sin que se trate de una liberalidad a favor del estado como en el caso de las donaciones y sin contraprestación o beneficio a favor del contribuyente como en el caso de las tasas y contribuciones.

Tal unión se presenta como una aptitud para contribuir por parte del individuo, exteriorizada a través de su capacidad contributiva, por medio de la cual el sujeto se encuentra en condiciones de ser obligado a transferir parte de sus riquezas al estado en forma de impuestos que pasan a integrar la aludida gama de ingresos tributarios, siendo este último el dispositivo jurídico del que se vale el Estado para obtener la mayoría de sus ingresos y a través del cual acrecienta los caudales dinerarios necesarios para la consecución de los fines que se propone.

Por ello entiende Sainz de Bujanda que el tributo no es otra cosa que el mecanismo jurídico del que se sirve el Estado para obtener los ingresos tributarios. Este mecanismo consiste a su entender, en hacer surgir a cargo de ciertas personas la obligación de pagar al ente público una suma de dinero cuando se dan los supuestos previstos por la ley. El tributo es en tal sentido, una obligación de dar sumas de dinero.

Finalmente Rodríguez Bereijo, afirma que el tributo posee tres características esenciales a saber; es una prestación coactiva, es una prestación pecuniaria y tiene la función de asegurar al ente público los medios necesarios y conducentes a la financiación de sus gastos.

¹² 1º Jornadas..., Jorge Héctor Damarco.

I.B.1.- DERECHO TRIBUTARIO.

Giuliani Fonrouge¹³ define al Derecho Tributario como la “*rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones...*”, en tanto que Ramón Valdés Costa¹⁴ sostiene que “*es el conjunto de normas que regulan los derechos y obligaciones entre el Estado, en su calidad de acreedor de los tributos, y las personas a quienes la ley responsabiliza de su pago.*”

Bocchiardo¹⁵, por su parte, concibe al Derecho Tributario como la rama del derecho cuyo objetivo esta representado por el estudio sistemático de las normas y principios que regulan los recursos tributarios del Estado.

Sobre el tema existen innumerables definiciones que abarcaran, en mayor o menor medida, los conceptos recién esbozados, a los cuales cabría resumir de manera sintética diciendo que el derecho tributario es la rama del derecho que estudia el ordenamiento jurídico tributario.

Ahora bien, adentrándose en el análisis del tema estudiado, puede decirse que dentro del moderno Estado de Derecho el tributo es debido en virtud del establecimiento de una norma legal que tiene como aptitud principal unir el nacimiento de ciertos efectos jurídicos al acontecimiento de ‘determinados hechos’. Esto implica que al verificarse en la realidad el supuesto de hecho contenido en la norma impositiva se produce el nacimiento de la obligación tributaria respectiva.

A la relación que se produce en derredor de aquella obligación se la denomina genéricamente “Relación jurídico tributaria”, y posee la característica de vincular, en su preciso sentido, al sujeto activo –acreedor– con el sujeto pasivo de la obligación.

En sus Lecciones de Derecho Financiero Sainz de Bujanda¹⁶ explica que en dicha relación existe un núcleo central constituido por la “Obligación Tributaria” en sentido estricto, a

¹³ Derecho Financiero,... página 43.

¹⁴ Instituciones,... página 1.

¹⁵ José Carlos Bocchiardo; Derecho Tributario Sustantivo o Material en Tratado de Tributación, Tomo I, Derecho Tributario, Volumen 2, Horacio A. García Belsunce Director, página 123, Editorial Astrea.

¹⁶ Lecciones..., página 193.

la que acompañan en general, otras clases de efectos jurídicos que pueden conceptualmente distinguirse de aquella obligación.

Por ello propone distinguir la relación jurídico tributaria en sentido amplio, de contenido complejo, comprensiva de cuántos vínculos jurídicos produjese la aplicación de las normas tributarias entre el ente público y los contribuyentes, de la relación jurídico tributaria en sentido estricto, que sólo comprende el crédito del ente público y la respectiva deuda del sujeto obligado el pago.

Explica Bocchiardo que el *“fenómeno tributario constituye una realidad...”*¹⁷ sujeta a una regulación legal que da origen a numerosas relaciones jurídicas entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la relación, y entre aquél y terceros ajenos al gravamen.

En torno a ello se conforma la llamada relación jurídico tributaria en sentido amplio que comprende, según aquél, a *“...una variedad de vínculos jurídicos...”*¹⁸ surgidos entre la Administración Tributaria, los contribuyentes, los deudores del tributo y los terceros.¹⁹

Al respecto Valdés Costa²⁰ señala que *“...la doctrina presenta opiniones discrepantes en cuanto a la naturaleza jurídica de esas vinculaciones”*, siendo a su parecer las sostenidas por Giannini y por Jarach, las posiciones mas encontradas.

Afirma que Giannini²¹ ha mantenido sin alteraciones la tesis de que la relación jurídico tributaria tiene un contenido complejo: *“de ella derivan, de un lado, poderes y derechos, así como obligaciones de la autoridad financiera, a las que corresponden obligaciones positivas y negativas, así como derechos de las personas sometidas a su potestad, y de otra parte, con carácter más específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido en cada caso.”*

El autor uruguayo sostiene al respecto que aquella, a juicio de Giannini, constituye *“... la parte esencial y fundamental de la relación. Las distintas manifestaciones de la relación*

¹⁷ Tratado..., página 124.

¹⁸ Bocchiardo, José., Tratado... página 124.

¹⁹ A efectos de adentrarse paulatinamente en la normas que regulan la materia “formal”, se entendió prudente inclinarse por la distinción que realiza la Ley Nº 11.683 respecto de los contribuyentes y los deudores del tributo.

²⁰ Instituciones,... páginas 6 y siguientes.

impositiva pueden ser, pues, consideradas en su conjunto, y de esa manera los sujetos que en ellas participan son el ente público y las personas subordinadas a él, 'a los que la ley les impone diversas obligaciones positivas o negativas'."

Ahora bien, sobre aquello último valga una acotación. Como puede observarse, Giannini, mas allá de la discusión teórica respecto de la naturaleza compleja o no de la relación jurídico tributaria, remarca "...el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente" -nacida del perfeccionamiento del hecho imponible respectivo-, definiéndola como la obligación "...de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido en cada caso"; y no más que ello.

En tal sentido considera obligatorio sólo el ingreso de aquel importe de la obligación tributaria establecido por la ley, generada como consecuencia de la inclusión del accionar del sujeto pasivo del impuesto dentro del supuesto de hecho regulado por la norma fiscal. En esto como se verá no se diferencia del maestro Jarach.

En toda su extensión la doctrina es unánime en el sentido de entender que la obligación a determinar por parte del Fisco y adeudada por el contribuyente, sigue siendo aquella equivalente al crédito de éste, puesto que el órgano recaudador no la define con su determinación sino que, por el contrario, su cuantía viene impuesta por la ley que lo creó. De ello se deduce, en principio, que el accionar del organismo mencionado no es constitutivo de la obligación debida, sino declarativo²² de la misma.

Sobre el punto cabe aclarar que, si bien aquél es el objetivo teórico a perseguir, en la realidad se presentan un sinnúmero de situaciones que matizan, sin apartarse de la ley, las afirmaciones teóricas, que se irán confundiendo, dentro del procedimiento de determinación de oficio, con el alcance que quepa otorgarles, por un lado, a las afirmaciones de las partes -incluida la administración-, y por el otro, a los hechos probados por cada una de éstas.

Con relación a la naturaleza compleja -o no- de la relación jurídico tributaria cabe mencionar la posición sostenida por Dino Jarach y referida por Valdés Costa, que critica la concepción de Giannini. En tal sentido el autor mencionado, en su cita, afirma que el maestro

²¹ Il rapporto giuridico d'imposta, Giuffrè, Milano, ps. 25 y ss. Citado por Valdés Costa en Instituciones... página 6, quien afirma que las transcripciones están tomadas de la traducción de Sainz de Bujanda.

²² Hay doctrina en contrario. Ver: Maffezzoni, Micheli, y otros autores italianos.

italiano –Jarach– sostiene que “...los distintos hechos que integran el fenómeno tributario dan lugar a vínculos de distinta naturaleza jurídica, algunos de carácter material y otros de carácter formal o administrativo, procesal (o) penal...”²³, a las que atribuye el carácter de ramas.

Al respecto cabe aclarar aquí que la posición de Valdés Costa no coincide con ninguna de las anteriormente transcriptas, a pesar de que, como bien asiente, comparte el punto de partida de Jarach, en torno a que la subdivisión propuesta por éste está en principio justificada en virtud de la distinta naturaleza de las normas, pero no al punto de reconocerlas como ramas autónomas.

En tal sentido agrega que con relación al derecho constitucional la subordinación es total y que con relación al derecho administrativo, al procesal y al penal, los conceptos por ellos elaborados son aplicables al derecho tributario, no justificándose su regulación específica por parte de éste.

Ahora bien, en los párrafos siguientes se sostendrá, con relación al derecho tributario formal²⁴, que el despliegue de éste “...no debe alterar aquéllo en que el tributo consiste, es decir su estructura y contenido”, **por lo que** cabría, a efectos de alcanzar cierta coherencia expositiva, dirimir en primer lugar, si el instituto jurídico elaborado dentro de una rama específica del derecho con proximidad jurídica al derecho tributario -sustantivo o formal- se adapta o no a las situaciones que éste regula, resultando en consecuencia enteramente aplicable, o si, por el contrario, la aplicación del instituto que se trate resulta incompatible, y su interpretación por tanto alejada o ajena a la realidad social o económica que el derecho tributario intenta ordenar, distorsionando **finalmente** el contenido de la obligación tributaria material y haciendo necesaria su regulación específica.

Expuesto lo antedicho debe dejarse en claro, sin embargo, que con ello no se intenta desconocer ni la unidad del derecho ni la utilización de los distintos institutos elaborados por las distintas ramas del derecho, complementarios de tantas otras dentro de dicha unidad, sino que por el contrario se intenta explicar que resulta necesario plasmar un análisis del mismo con carácter previo a su aplicación, a efectos de determinar si su utilización puede hacerse “de manera automática” o si el instituto analizado debe o puede aplicarse con matices.

²³ Instituciones..., página 7.

²⁴ Citando a Sainz de Bujanda.

Asimismo dentro de esa gama de institutos jurídicos, cuya aplicación puede ser matizada, no se incluyen aquellos de rango constitucional -reconocidos como principios constitucionales- en virtud de que éstos en su aplicación representan para el derecho tributario, al tiempo que lo informan, los límites de éste. Así lo ha entendido la Corte Suprema en numerosos fallos en los cuales estableció los contornos sobre los cuales el derecho tributario no puede avanzar.

Retomando en este punto la discusión doctrinal reseñada precedentemente cabe agregar que, si bien cada rama específica ha regulado y elaborado sus propios institutos jurídicos nada impide que el derecho tributario, en la conjunción o conexidad en la que se integra con una u otras ramas²⁵ del derecho, los utilice o los incorpore, con matices, a su sistema normativo, o simplemente, llegado el caso los regule de manera específica si así resulta menester hacerlo.

El derecho, como regulador de conductas, crea las figuras jurídicas adecuadas para atender a los ‘fines de ordenación’ que se propone, ello sin perjuicio de que cada una las ramas que lo componen -con cierta proximidad- ‘seleccione’, o ‘desarrolle’ en particular, siempre en pos de aquél ‘fin ordenador’, el instituto jurídico que mejor interprete la realidad social hacia la cual va dirigida.

Así, independientemente de la posición que se asuma en torno a la teoría de la relación jurídico tributaria y al derecho tributario en sí, entendido como una rama propia con contenido administrativo, procesal o penal, o como una excepción “frente al sistema normativo de las respectivas ramas” originarias, puede apreciarse que la gran mayoría de los institutos jurídicos no podrían ser traspasados sin más de una a otra rama del derecho, sin comprobar, previamente, su efectiva adecuación. Puesto que nacidos para regular situaciones ‘determinadas’ de una realidad ‘indeterminada y cambiante’ pueden producir conflictos a la hora de ordenar conductas ajenas a aquéllas para las cuales fueron desarrollados, si no sufren un proceso interpretativo-adaptativo previo.

²⁵ En este punto me refiero a las ramas del derecho en general con contenido tributario –Valdés Costa– y a las surgidas de la conocida concepción de Jarach, de manera indistinta. Esto es que, llámese Derecho Tributario Administrativo, Procesal o Penal, o Derecho Administrativo, Procesal o Penal con contenido tributario, en ambos casos los institutos primigenios de cada rama, en general no deberían ser traspolados o aplicados sin más a otras situaciones para las que no fueron creados, sin observar en principio las consecuencias específicas o los efectos jurídicos determinados que pudieran surgir de su aplicación indiscriminada... Si bien el derecho debe ser entendido como un sistema normativo, ello no impide su adaptación interpretativa en el cumplimiento de los fines que el orden –jurídico– elegido les ha propuesto.

En consecuencia cada instituto o principio traspolado sería susceptible de una apreciación en torno al fin sustancial para el cual fue diseñado. Así con carácter previo a su ministerio podría sufrir alteraciones de grado o matices -respecto de su entendimiento e interpretación original-, unas veces necesarios, otras innecesarios y a veces imprescindibles, que les permitan hacer operativos sus efectos dentro de la rama o el plano jurídico en el que se los introduzca, sin alterar el contenido material de la obligación tributaria.

En tal sentido, si se entiende a tales institutos como propios -inmersos- de una rama tributaria autónoma, el contenido intrínseco de ésta los adecuaría a los fines del orden jurídico buscado; en cambio, si se entiende a aquéllos como propios de cada rama -de la cual emergen con contenidos típicos- pero con aplicación a situaciones específicas con contenido tributario, deberían interpretarse y adaptarse a las situaciones para las cuales son importados -empleados-, puesto que su fundamento originario podría apartarse del fundamento derivado que tales situaciones le conceden.

En cualquiera de los sentidos enunciados los institutos tendrán, o bien la influencia interna, propia de cada rama autónoma; o bien ascendencia externa, pero señorío intrínseco al fin de la rama de la cual provienen, matizado en su aplicación a situaciones con contenido tributario.

Ello sin perjuicio de entender que la solución a la que se arribe no entorpecería la conclusión que se intenta alcanzar, por cuanto -en principio- con la aplicación de institutos jurídicos dentro del procedimiento tributario, sea a través de la autonomía dogmática, o sea, a través de la gradación o adecuación de los conceptos importados -reconociéndolos originariamente ajenos a dicha rama- pero que en virtud de dichos matices pueden ser aplicados dentro de su esfera jurídica, se termina reconociendo que su utilización es posible merced a que los mismos se encuentran, en cualquier alternativa, impregnados de contenido tributario.

Dicho contenido tributario será en todo caso el límite a la aplicación de tales institutos, y en particular con relación al derecho tributario material en donde el impuesto viene específicamente establecido por la norma jurídica y su cuantía inderogablemente determinada por aquélla, sin que la aplicación de los conceptos analizados pueda modificarla.

De todo lo expuesto pueden extraerse primeramente dos conclusiones; que el derecho tributario, como rama autónoma, les da a tales institutos contenido propio, aunque fuese similar al originario; o que, por el contrario el derecho tributario los entienda como extraños a su ordenamiento específico, es decir reconociéndolos como pertenecientes al derecho administrativo, procesal o penal pero plenamente aplicables -de ser necesario- con determinados matices, a efectos de que su aplicación no modifique aquéllo en que el tributo consiste.

En uno u otro caso, los mismos se encontrarán adecuados a las circunstancias que intentan regular, teniéndose en cuenta para ello que, finalmente, la unidad del derecho está dirigida, a regular conductas sociales -y económicas- de una manera coherente y lógica.

Finalmente y sin que con ello se defienda alguna posición en particular, cabe expresar que no resultaría aconsejable la importación, traspolación y aplicación automática de los disímiles institutos de las diferentes ramas del derecho, vinculadas al derecho tributario, sin antes comprobar, al menos, su eficacia o efectiva aplicación a la realidad que intentan regular, participando entonces de la idea de rodearlos, de ser necesario, de los matices precisos que hagan posible su función si el derecho tributario no los ha regulado de manera específica, al margen de aquellas situaciones en que el derecho sustantivo define determinados conceptos que importan una definición semántica del mismo.

En tal sentido cuando se haga alusión a algún instituto, principio o estándar jurídico, -con excepción de los fundamentales-, su aplicación e interpretación se hará conforme con los matices necesarios que hagan posible su estudio, utilización y aplicación de manera que no modifiquen la estructura del tributo, es decir lo que es éste en su esencia, una obligación pecuniaria ex lege.²⁶

Otra de las posiciones doctrinarias que pueden traerse a colación, es la sostenida por Hensel en su obra²⁷, para quien, en síntesis, la característica de una imposición conforme a los principios del Estado de Derecho radica en la regulación de la obligación tributaria mediante una norma jurídica.

²⁶ El tratamiento en profundidad de este tópico dentro de las nociones preliminares sobre derecho tributario, obedece a su futura vinculación en la aproximación al concepto de la verdad jurídica objetiva a través del procedimiento de determinación de oficio, en tanto la Administración sólo podrá determinar el impuesto debido conforme con los presupuestos de hecho legalmente establecidos, objeto de estudio del derecho tributario material.

La ley -o norma jurídica equivalente-, según el citado autor, confiere al Estado la pretensión de exigir a quienes estén sujetos a aquélla, la prestación denominada impuesto. Agrega que el Derecho impositivo es un derecho de exacción disciplinado con arreglo a los principios del Estado de derecho.

Uno de los caracteres principales de esa obligación es la coactividad, -a la que se hizo referencia cuando se definía el concepto de tributo- que, como se habrá visto, sólo puede surgir de una ley en sentido formal. Ello por cuanto la imposición constituye un acto de derecho nacido de la ley en el que se hace presente, entre otros principios, el de legalidad en su función de principio limitador el poder tributario del Estado.

De dicha presencia se concluye que la función de la ley, a la par que cuantifica el monto de la exacción, acota el accionar del Estado, no sólo autolimitándolo en razón del monto, sino que lo hace tanto en la determinación de la prestación debida como en la manera de hacer efectivo el crédito tributario.

El reconocimiento del principio de legalidad otorgándole sólo a la ley tributaria la facultad de crear relaciones jurídicas con contenido patrimonial fue, a la vez que establecía el equilibrio entre ambas partes, decisivo a la hora de encaminar el estudio de esta rama normativa hacia una nueva concepción jurídica, en torno al estudio sistemático del Derecho Tributario Sustantivo o Material y del Derecho Tributario Formal o Administrativo.

Antes de que ello ocurriera se concebía a la relación jurídico tributaria como una relación de poder, debido a la concepción filosófica del Estado como aquel ente infundido del poder de policía, en contraposición con la concepción actual del Estado de Derecho que inspira y consagra, entre otras, nuestra Constitución Nacional.

Al respecto Sainz de Bujanda²⁸ añade que antes del constitucionalismo y del llamado Estado de Derecho no existía la necesidad de que las normas tributarias quedaran incorporadas a textos positivos con rango formal de ley, ni la posibilidad de que los actos encaminados a la aplicación o administración del tributo quedaran sujetos, sin excepción al control jurisdiccional de legalidad.

²⁷ Derecho Tributario, Albert Hensel, Editorial Jurídica Nova Tesis, Rosario 2004.

²⁸ Citado por Sainz de Bujanda en Sistema..., página 31.

Sobre el particular afirma que lo que el constitucionalismo ha aportado como novedad es “*un repertorio de garantías de los derechos particulares del contribuyente*”, y que actualmente se entiende que la “*...supremacía del Estado se ejerce solamente hasta el momento en que éste, como puro portador del poder político, fija, bajo la forma de Ley, la pretensión impositiva...*”²⁹.

“*A partir de ese momento la supremacía del Estado se convierte en una relación obligacional, en cuanto que ésta surge de la aplicación de la Ley aprobada*”.

En esta “*... segunda concepción de la relación tributaria –como obligacional– ...prima la ley sobre el puro poder político y de ello se deriva la posibilidad de subdividir el derecho tributario en dos partes:*

1º. El Derecho Tributario Material, que comprende el conjunto de normas jurídicas que disciplinan la relación jurídico tributaria y,

2º. El Derecho Tributario Formal, que comprende el conjunto de normas jurídicas que disciplinan la actividad administrativa instrumental que tiene por objeto asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas y las que surjan entre la Administración pública y los particulares como consecuencia del desenvolvimiento de su actividad.”

Aclara que tal división aspira a mostrar los aspectos sustanciales y formales del tributo en función a un orden conceptual operando una escisión ideal en el seno de la normativa, según que ésta contemple aquello en que el tributo consiste –aspecto sustancial– o el modo en cómo se aplica o se hace efectivo –aspecto formal–, y que el principio de legalidad ha de cubrir, por su propia esencia, todo el aspecto sustancial del tributo, pero no en cambio, la totalidad de los aspectos formales, ya que el despliegue de estos últimos no debe alterar aquello en que el tributo consiste, es decir su estructura y contenido.³⁰

²⁹ Lecciones..., página 10.

³⁰ Se analizará mas adelante la profundidad y alcance de esta afirmación, expuesta con inigualable simplicidad conceptual, en torno al procedimiento de determinación de oficio y su vinculación con la verdad jurídica objetiva, como principio hacia el cual debe converger el accionar de la Administración Fiscal.

A esto último cabe agregar siguiendo a Bocchiardo³¹, a efectos de remarcar los contornos existentes entre la relación política de poder y la relación jurídico tributaria obligacional, que la potestad tributaria es una relación política de supremacía, en virtud de las atribuciones conferidas por los constituyentes al Estado. La relación jurídico tributaria es, en cambio, un vínculo legal en el que ambas partes se encuentran en un plano de igualdad respecto de la ley.

Al respecto, Bidart Campos³², en torno a la teoría de la división de poderes, afirma que si un solo hombre o varios formaran un único órgano de poder, ejerciendo a través de él todas sus funciones, tal concentración degeneraría en una absolutización del poder.

Agrega posteriormente en cita a Montesquieu, que el hombre que tiene el poder tiende a abusar de él, por lo que éste propuso detenerlo utilizando ese mismo poder, pero dividiéndolo. Así, en vez de que un órgano acumule la totalidad del poder, el genio francés propuso repartirlo, dando origen de tal forma a la llamada división de poderes.

Sin embargo Bidart Campos aclara brillantemente que en realidad lo que se divide no es el poder, porque éste es único e indivisible, sino que lo que se divide son los órganos que ejercen ese poder y las funciones que se encomiendan a esos órganos. Cabría pues hablar entonces de separación mas que de división.

En rigor la llamada división de poderes, es en realidad una separación orgánica (de órganos) y funcional (de funciones) dentro de un mismo poder (que es el poder político o poder del Estado).

Al respecto cabe afirmar que con esta aclaración previa, que no intenta en absoluto ser el único fundamento material de la división que la doctrina traza en torno al derecho tributario sustantivo y al derecho tributario formal o administrativo, se intenta comprender -en su aplicación a situaciones o relaciones tributarias- aquella concepción que se incorporó al funcionamiento del Estado Republicano, ideado por Montesquieu y conocido como el mecanismo de frenos y contrapesos. Ello así, dado que al final de cuentas el Estado, como ente que ostenta ese poder, interviene funcionalmente en todo el proceso de naturaleza tributaria,

³¹ Tratado de Tributación –Tomo I–, Volumen 2, página 133.

³² Bidart Campos, Germán., Lecciones Elementales de Política, Ediar, décimo segunda reimpresión, página 215/217

legislando, aplicando y juzgando, tanto su aplicación como la constitucionalidad de sus preceptos, en orden a las garantías constitucionales propias de los sujetos del impuesto.

En tal sentido el Estado en su función legislativa, en ejercicio de la mencionada potestad de imposición, y dentro de lo que se denomina el poder constituido del Estado, dictará las normas relativas a la imposición.

La administración, sometida a esa ley, es decir, sin posibilidad de alterarla ni violarla, aplicará el tributo y lo determinará, cuando sea preciso, en virtud de los deberes y obligaciones que le imponen tanto la ley en sentido material –del impuesto– como formal –de procedimiento–.

Por su parte en su función jurisdiccional –de administración de justicia–, se colocará en el plano inferior de la pirámide³³, y basándose en el orden jurídico que está sobre ella declarará el derecho, pero no de modo ni con contenido originario o indeterminado, puesto que su creación –la sentencia– se encontrará condicionada al régimen legal preexistente. Su función al decir de Bidart Campos, será por consiguiente, sub-legal.

Este cuadro de situación puede traspolarse, -de hecho el régimen del moderno Estado de Derecho así lo permite- a aquellas situaciones con contenido tributario. El estado en su función legislativa se dará asimismo la ley que contenga el tributo que sustentará sus gastos. La administración lo recaudará o lo determinará, cuando sea preciso, conforme con esa ley que le dió vida. Finalmente, en su función jurisdiccional, el Estado resolverá aquellas controversias surgidas en torno del alcance dado a una ley, o a los supuestos de hecho contenidos en ella, por parte del Fisco o de los contribuyentes.

I.B.1.a.- DERECHO TRIBUTARIO MATERIAL O SUSTANTIVO.

La división entre derecho tributario material y derecho tributario formal -cuenta Giuliani Fonrouge- ha tenido en Hensel a uno de sus más claros expositores y busca con su separación profundizar el análisis de sus institutos.

³³ Bidart Campos,... Lecciones, página 219

Si bien hoy en día la doctrina discute acerca de los enfoques dinámicos o funcionales de la teoría tributaria, nos inclinaremos a los efectos expositivos, por la ya clásica división del derecho tributario sostenida, entre otros, por el maestro Jarach.³⁴

El derecho tributario sustantivo o material tiene por objeto el estudio de las normas y principios jurídicos que disciplinan las obligaciones tributarias, entendiendo como tales a las relaciones jurídico-tributarias de contenido pecuniario no sancionatorias.³⁵

Su contenido está formado por la que Sainz de Bujanda denomina relación jurídico tributaria en sentido estricto u obligación tributaria strictu sensu, es decir comprendiendo el crédito del ente público, así como también, según la doctrina³⁶, diversas obligaciones de naturaleza patrimonial accesorias o vinculadas a ella, como los intereses resarcitorios, recargos, anticipos, que tienen su origen en hechos distintos del supuesto de hecho normado, pero comprendidos para su estudio dentro del derecho tributario material.

Se ha anticipado que el derecho analizado estudia la naturaleza de las obligaciones tributarias de contenido patrimonial en las que el ente público ostenta una posición acreedora, y el sujeto pasivo una posición deudora, en tanto obligada a satisfacer el tributo.

En tal sentido no surge duda respecto de que la obligación tributaria, o mejor dicho la relación jurídico tributaria que nace en torno de ella es de naturaleza pública. Es decir que si se tiene en cuenta el origen del fundamento jurídico de la obligación, sustentado en el poder financiero del Estado para obtener ingresos suficientes que solventen sus gastos, no cabe duda que estamos ante una obligación de derecho público.

Así al introducirse en el estudio en particular de la obligación tributaria, puede afirmarse, siguiendo a Sainz de Bujanda, que los caracteres principales de la mencionada obligación son los siguientes:

- a) Es una Obligación de Derecho Público.
- b) Es una Obligación ex lege, nacida de la ley.

³⁴ Vid. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Abeledo Perrot. Bs.As.

³⁵ En tal sentido Bocchiardo, José, Ob. Citada. Página 123.

³⁶ Vid. Catalina García Vizcaíno, Derecho Tributario, Depalma Ediciones; Bocchiardo, José Carlos, Obra citada; Valdés Costa, Instituciones..., página 2, entre otros.

- c) Es, en términos de Jarach, una relación obligacional³⁷ que genera una prestación pecuniaria a cargo del contribuyente.
- d) Según Bocchiardo -que sigue en esto a Villegas- es además una obligación personal y,
- e) Existe, entre las partes, una situación de igualdad.

Sobre el particular debe remarcarse la utilización del término prestación, en lugar del término contraprestación, por cuanto una de las características distintivas de esta relación, que es la de ser una obligación coactiva, la diferencia de la naturaleza jurídica del resto de las obligaciones nacidas de la voluntad de los sujetos, a través de la cual éstos se obligan a realizar “contraprestaciones” recíprocas.

Por el contrario en el caso de las obligaciones tributarias –ex lege– el Estado no asume, en principio, respecto del deudor del tributo obligación específica alguna, puesto que no queda constreñido al cumplimiento de una prestación determinada.³⁸

Sobre ello Sainz de Bujanda agrega que cuando se afirma que los tributos son coactivos quiere significarse que éstos surgen, “*con independencia de la voluntad de los contribuyentes...*”.

Independencia no del hecho del cual la ley hace nacer la obligación –supuesto de hecho– y cuya realización es voluntaria por parte del sujeto pasivo, sino de aquel hecho jurídico contenido en la norma tributaria, de cuya realización se desprenden consecuencias jurídicas determinadas –obligación legal–.

A diferencia de las obligaciones contractuales en las que los efectos que se derivan de las mismas son queridos por las partes, en ese caso, por ministerio de la ley, se agrega a las contraprestaciones estipuladas una de carácter coactivo –la obligación tributaria–, nacida como consecuencia de la subsunción del “hecho voluntario”, realizado por el sujeto pasivo, dentro del supuesto de hecho de la norma tributaria, -hecho imponible-.

³⁷ El Hecho Imponible, Dino Jarach, Abeledo Perrot, Tercera Edición, página 11.

³⁸ Nos referimos aquí al concepto genérico del tributo sin entrar en particular en alguna de sus especies, en las cuales el sujeto activo podría quedar obligado, sino a una prestación, por lo menos a estar en condiciones de prestarla.

En tal sentido, puede afirmarse, acudiendo a la capacidad de síntesis de Fernando Sainz de Bujanda que, “...*el proceso generador de la obligación tributaria coincide plenamente con el de una obligación ex lege: realizado el supuesto previsto en la norma (en nuestro caso el hecho imponible), se produce el efecto jurídico (nacimiento de la obligación), sin intervención de la voluntad humana*”³⁹, generándose en consecuencia la prestación pecuniaria respectiva, fuente principal de los ingresos del Estado.

Al respecto, advierte Jarach⁴⁰ que no hay que confundir la relación compleja y formal en que consiste el procedimiento administrativo con la relación sustancial del tributo, que no es una relación procesal, sino una relación jurídica obligatoria, que no es compleja sino simple.

Agrega que la relación tributaria es una relación de derecho y no de poder, en donde los derechos y las obligaciones de los sujetos activos y pasivos derivan de igual manera de la Ley; no hay superioridad de alguna de las partes por sobre la otra; la coerción que caracteriza al tributo se agota en el momento legislativo y se introduce en la regla general del valor coactivo de la norma jurídica –sus efectos–.

Entiende asimismo que bajo la “...disciplina jurídica del derecho tributario material, fisco y contribuyente están sobre un pie de paridad jurídica, como el deudor y el acreedor de la relación obligatoria del derecho privado.”

Por su parte Valdés Costa⁴¹ afirma que considera este principio como un dogma del Estado de Derecho, aunque no tuviese formulación constitucional expresa.

En todo este desarrollo previo no puede faltar, una aproximación, por demás somera, hacia el concepto de hecho imponible. Sobre éste Sainz de Bujanda dice que es el medio técnico-jurídico para la consecución del vínculo legal de imposición.⁴²

Al respecto agrega que el Hecho Imponible contiene normativamente los presupuestos abstractos e hipotéticos de cuya concreta realización derivan determinadas consecuencias jurídicas. La realización del “Hecho” analizado crea entre el Estado y el sujeto

³⁹ Lecciones, ... página 196.

⁴⁰ El Hecho Imponible, ... página 56/57.

⁴¹ Citado por Bocchiardo, ... página 131.

⁴² Sistema de Derecho Financiero, ... página 45.

pasivo del impuesto, la relación a la que se hizo referencia precedentemente, y que Hensel denomina relación obligacional jurídico pública.

Asimismo cabe remarcar que al estudio de la teoría del hecho imponible y de sus consecuencias jurídicas se la designa con el nombre de derecho tributario material.

Ahora bien, por último resta señalar que en el capítulo referido a Hensel, Sainz de Bujanda señala que la “...determinación del hecho imponible no basta al Estado para la ejecución de las pretensiones que derivan de la realización del propio hecho. Esta ejecución en sentido lato es tarea de la Administración Tributaria del Estado. El derecho tributario administrativo aparece, pues, subordinado teleológicamente al derecho material, pero ello no es óbice para que presente características jurídicas propias,”⁴³ las que serán analizadas en el título siguiente.

I. B. 1. b.- DERECHO TRIBUTARIO FORMAL O ADMINISTRATIVO.

Si bien en el punto anterior se desarrolló la temática relacionada con el derecho tributario sustantivo o material y correspondería en este punto la profundización del derecho tributario formal o administrativo, cabría en primer término antes de ello, analizar la vinculación existente para algunas teorías, entre la obligación tributaria, el acto determinativo de oficio y la naturaleza constitutiva de éste respecto de aquélla.

Así en el desarrollo del análisis del derecho tributario formal se dejará apuntado en principio, al tiempo que se asienta la diferencia conceptual existente entre el concepto de determinación de oficio y la naturaleza jurídica de la misma, su esencia declarativa, remarcando al respecto que dicha determinación no es constitutiva de la obligación analizada, sino que por el contrario, conforme con el análisis realizado en el título anterior, aquélla nace como consecuencia del perfeccionamiento del hecho imponible, por ser ese el efecto jurídico querido por la norma que lo contiene.

En tal sentido puede afirmarse anticipadamente, que tanto la declaración jurada presentada como el acto de determinación poseen naturaleza declarativa de la deuda del

⁴³ Sistema de Derecho Financiero, ... página 46.

contribuyente o responsable del tributo, y no constitutiva. Ello en virtud de que la obligación tributaria, que reconoce su origen en una norma jurídica por aplicación del principio de legalidad, posee un contenido “...rígido e inderogablemente predeterminado por la propia norma que la impone”⁴⁴. Tal origen, que otorga en consecuencia primacía a la ley en el nacimiento de dicha obligación, termina definiendo la posición de la Administración ante aquélla –la ley–, y reconociendo asimismo que existe una relación de subordinación entre ambas.

Posición que podría incluso denominarse instrumental si se considera que el fisco no tiene más que calcular⁴⁵ –y no establecer– en función de la propia actividad del sujeto del impuesto la deuda tributaria del contribuyente o responsable del tributo.

Esto último se entiende así por varias cuestiones; en primer lugar porque la propia naturaleza legal de la obligación, surgida como consecuencia de la verificación del hecho imponible, le otorga carácter declarativo al proceso determinativo. Es decir, la obligación en sí, como efecto jurídico previsto por la norma tributaria –no por la Administración Fiscal–, se traduce así misma como constitutiva de la prestación debida, si bien, como se verá mas adelante, su exteriorización por imposición legal se materialice por medio de una declaración jurada, ello sólo representa el modo en que el sujeto específicamente designado por ley como acreedor puede hacer efectivo su crédito, “...ejecutando la voluntad concreta de la ley.”⁴⁶

En segundo lugar porque el Fisco sale a establecer su crédito sólo cuando no se han presentado tales declaraciones o resulten impugnables las presentadas⁴⁷ determinando de oficio la materia imponible –y el consecuente contenido de la obligación–, no pudiendo modificar ni alterar su contenido, en virtud de la reconocida naturaleza ex lege de la misma, en tanto el accionar de éste sólo se encuentra dirigido a recomponer la obligación del sujeto pasivo del tributo, cuya acto, verificando el hecho imponible, se hizo generador de innegables efectos jurídicos, y dio vida a la obligación objeto de determinación –fiscal–, cuya cuantía, como ya se ha dicho, se encuentra prevista con anterioridad en la propia ley del impuesto.

⁴⁴ Lecciones,... página 198.

⁴⁵ Ello con las salvedades que correspondan al respecto, en tanto el Fisco debe, en principio, verificar la realización del hecho imponible por parte del sujeto fiscalizado, para si con posterioridad proceder a ‘calcular’ conforme con lo que establece la ley el monto de la obligación adeudada.

⁴⁶ El Hecho Imponible,... página 11.

⁴⁷ Artículo 16 de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998) y sus modificaciones.

Sin perjuicio de lo expuesto cabe subrayar que el accionar mencionado puede ser innecesario, por cuanto el sujeto pasivo de la obligación puede haber declarado espontáneamente, e ingresado, sin intervención estatal⁴⁸ -determinativa-, el monto resultante de su declaración -deuda tributaria-, no siendo imprescindible, en consecuencia, el accionar del Organismo recaudador en la “conformación” o “reconstrucción” de la deuda tributaria legalmente establecida.

Si bien la obligación se encuentra vinculada al acontecimiento de un hecho preciso contenido en la ley -sujeto a verificación por parte del fisco- que actúa como disparador de aquella obligación, es la consecuencia jurídica determinada en la norma la que la constituye, y no el fisco con su actuación, interpretando, verificando o reconstruyendo aquel hecho.

El Estado procederá, en algunos casos, a “restablecer” esa prestación debida y legalmente predeterminada, en virtud de que así lo prescribe el ordenamiento fiscal, el cual además lo faculta para verificar y fiscalizar el universo de contribuyentes y responsables si tiene, al respecto, sospechas de que éstos en su operatoria se han ‘ubicado’ dentro del supuesto de hecho previsto por la norma, para luego determinar en consecuencia.

En tal sentido debe adjudicársele carácter declarativo al acto de determinación de oficio realizado por el Fisco, de conformidad con la interpretación teórica -respecto de la naturaleza de la relación jurídico tributaria material- que entiende que la prestación pecuniaria debida, nacida de una obligación ex lege, se encuentra determinada desde su nacimiento por la propia ley del impuesto, y no desde el instante en que el Estado toma intervención en la reconstrucción de los hechos que motivaron su nacimiento.

Es decir que el Fisco como sujeto activo de la relación y acreedor particular de la suma adeudada, tiene en su accionar el deber de reconstruir los hechos desarrollados por el contribuyente a efectos de observar si éste se ha encontrado inmerso dentro de algún supuesto previsto normativamente como generador de efectos jurídicos determinados, pero no posee la facultad de constituir la señalada obligación, sino tan sólo de declarar su existencia, a través de la reconstrucción que le impone el procedimiento determinativo de aquella constatación particular -por parte del fisco- de que el contribuyente en su operatoria ha perfeccionado el hecho

⁴⁸ Me refiero en este punto a una intervención de carácter determinativo. Intervención que si tuvo, a los efectos de hacerse del crédito ya declarado, actuando como ente recaudador y estableciendo una estructura administrativa dirigida a tales fines.

imponible, generando, al igualar dicha acción al tipo previsto por la norma, los efectos jurídicos determinados por el legislador que lo convierten –sólo por esa imposición legal– en deudor del Estado.

De todo lo expuesto puede decirse, a modo de resumen, que conforme con lo que dispone el ordenamiento tributario el Fisco verifica si el accionar del contribuyente posee la naturaleza y la entidad de los supuestos previstos por la norma tributaria. Si dicho accionar posee tal naturaleza –la del tipo regulado por la norma–, ha tenido la aptitud, como condición necesaria y suficiente, de generar la obligación tributaria respectiva.

En consecuencia, al momento de la verificación administrativa la obligación -ex lege- ya ha nacido, existiendo desde la realización de la correspondencia señalada, por lo que el fisco, con posterioridad, no puede más que declarar la existencia de dicha entidad, asumiendo, durante el procedimiento en cuestión, el deber de probar la identidad existente entre los hechos realizados por el contribuyente y los supuestos previstos en la norma tributaria, reconstruyendo la materia sujeta a imposición para llegar de tal modo a la materia imponible, cuya cuantía viene dada por la ley del tributo conforme con los lineamientos establecidos por el legislador.

El contribuyente da origen con su acción -por expresa imposición legal- a la obligación material adeudada; el fisco por su parte sólo verifica aquella actuación, examinando si el sujeto fiscalizado se ha introducido, con su operatoria, dentro de alguno de los supuestos previstos legalmente. Si ello fuere así, el verificado por la Administración, en su calidad de –supuesto– deudor del tributo, estará sometido al procedimiento de determinación de oficio, durante el cual tendrá el derecho de demostrar y de exponer los motivos y las razones por las cuales cree que no se halla subsumido en alguno de los supuestos en los cuales la Administración lo entiende comprendido.

Por lo tanto el fisco determina la existencia e identidad de determinados sucesos –acontecimientos– que, contenidos en la norma impositiva como supuestos de hecho, al haber sido realizados por el contribuyente, resultaron condición necesaria y suficiente para producir el nacimiento de la obligación tributaria. en tal sentido el fisco no “determina” la obligación strictu sensu, sino que tan sólo “declara” y cuantifica su existencia previa . Su actividad es, sin lugar a dudas declarativa respecto de la obligación que determina, y no constitutiva de ella.

Aclarado esto último cabe destacar que en su libro, Hensel⁴⁹, afirmaba que si bien el débito del impuesto surge con la realización del hecho imponible y que, por lo tanto, para el nacimiento de la pretensión del Estado no es necesario ningún acto administrativo especial, esto no excluye que el Estado desarrolle también una actividad administrativa en el campo de la imposición destinada a satisfacer las pretensiones de impuesto derivadas de la configuración del hecho generador.

Es decir que el Estado debe indagar si el deudor del impuesto ha hecho enteramente aquéllo que la ley le obliga a hacer. Asimismo agrega que una renuncia a la actividad administrativa sería posible solamente si todos los deudores del impuesto estuvieran dispuestos a extinguir con el pago –cumplimiento voluntario–, la nacida pretensión jurídica.⁵⁰

En definitiva, el Estado debe procurar con su actividad administrativa, dentro de lo que Hensel llama el campo de la imposición, que le sea dado efectivamente cuanto el derecho le haya atribuido. Resulta así un campo jurídico situado junto al derecho tributario de obligación –material o sustantivo– que el autor alemán llamó con el nombre de derecho tributario administrativo.

Señala también que dentro del derecho tributario administrativo se crean relaciones ordenadas jurídicamente –relaciones jurídicas–, pero aclara que éstas no se suscitan solamente entre el acreedor y el deudor del impuesto, sino entre una nueva pareja de sujetos, a los que denomina con los nombres de autoridad y sujetos tributarios.

A estos comúnmente se los denomina terceros obligados, cuando no intervienen en la relación ni el sujeto pasivo del impuesto, ni el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Dentro del mencionado conjunto de actividades, entre las que se incluyen tanto aquéllas dirigidas a satisfacer el crédito tributario y como aquéllas que van más allá de la simple pretensión, nos encontramos con una actividad específica dirigida a recomponer la deuda tributaria, denominado legalmente “procedimiento de determinación” y en función del cual el Estado sale en búsqueda del crédito omitido.

⁴⁹ Albert Hensel, Derecho Tributario, ... página 241.

⁵⁰ Albert Hensel, Derecho... página 242.

Para hacerlo, como bien expresa Damarco⁵¹, debe procurarse dentro de un procedimiento administrativo que garantice el principio del debido proceso en la propia sede de los organismos de recaudación, asegurando el derecho a ser oído, el derecho a producir prueba y el derecho a una resolución fundada. Principio que debe complementarse, tal como lo expone el citado autor, con la posibilidad de acceder a la justicia para discutir las decisiones que se adopten en el ámbito de los procedimientos administrativos, asegurando el derecho a la jurisdicción o la tutela judicial, entendiendo esto último como el derecho de acudir a un tribunal de justicia para el reconocimiento de un derecho o su restitución cuando han sido desconocidos.

Ahora bien es sobre esta actividad administrativa, o más precisamente la que contiene el esquema determinativo que se analiza, dónde se buscará examinar si la influencia de determinados principios –procesales o administrativos, en especial el dirigido hacia la búsqueda de la verdad jurídica objetiva– en su aplicación modifican a la obligación tributaria sustantiva determinada por ley, en virtud de que tanto el procedimiento administrativo como el judicial fueron pensados con una idea de protección y respeto de los derechos individuales y no como instrumentos de exacción legalizada.

II. A.- NOCIONES GENERALES SOBRE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.

II. A. 1.- CONCEPTO DE PROCESO Y PROCEDIMIENTO. FINALIDAD.

Hutchinson⁵² en su obra explica que el proceso es una pluralidad de actos característicamente coordinados, *“...a través de su recíproca interdependencia. Esta interdependencia es la esencia del proceso, en que un órgano absolutamente neutral y carente de todo interés en el pleito, preside una contienda entre dos partes que ha de desenvolverse a través de un iter formal.”*

Agrega que, *“el procedimiento administrativo, aunque también es un iter, no pretende garantizar la objetividad, neutralidad e independencia de la decisión, sino asegurar la realización de un fin público por la misma Administración con arreglo a normas de economía, celeridad y eficacia y dentro del respeto debido a los particulares”*, es decir que el mismo tiene

⁵¹ 1º Jornadas..., CPCE-Córdoba.

⁵² Régimen de Procedimientos Administrativos. Ley 19.549. 5º edición actualizada y ampliada. Astrea. 2000. páginas 29 y 30.

una doble finalidad: “*constituir una garantía de los derechos de los particulares y asegurar la pronta y eficaz satisfacción del interés general, mediante la adopción de medidas y decisiones necesarias...*”.⁵³

Dicho procedimiento es al mismo tiempo -como se explicó-, una protección jurídica para el particular, un privilegio de la Administración, un presupuesto necesario de la emisión del acto administrativo y un requisito previo a la habilitación de la instancia judicial.⁵⁴

Así, como presupuesto necesario de la declaración de voluntad administrativa, el procedimiento actúa como un instrumento de control; de legitimidad (que incluye la legalidad y la razonabilidad y justicia) y del acierto de los actos con relación al interés público o bien común que es el fin que la administración persigue;⁵⁵ al tiempo que representa la primera de las garantías del particular, en tanto supone que la actividad de la Administración debe canalizarse a través de cauces determinados como requisito mínimo para que pueda ser calificada de legítima.⁵⁶

En cuanto etapa necesaria para el agotamiento de la vía administrativa Hutchinson sostiene que los objetivos del procedimiento –como presupuesto procesal–, buscan:

- a) “... *producir una etapa conciliatoria antes del juicio;*”
- b) “...*dar a la Administración la posibilidad de revisar el acto y corregir algún error;*”
- c) “...*promover el control de legitimidad y conveniencia de los actos de los órganos inferiores;*”
- d) “...*facilitar la tarea tribunalicia, al llevar a los jueces una situación contenciosa ya planteada, y*”
- e) “...*permitir una mejor defensa del interés público (CSJN, 30/07/91, Gasparri y Cía. S.A.)*”⁵⁷

⁵³ Régimen..., página 29.

⁵⁴ Digesto Práctico La Ley –Procedimiento Administrativo–, Hutchinson, Tomás. Parágrafo 127.

⁵⁵ Digesto Práctico La Ley..., parágrafo 138.

⁵⁶ Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández; Curso de Derecho Administrativo II, Sexta Edición 1999. Civitas. Página 432.

⁵⁷ Régimen..., página 29.

Por su parte Manuel María Diez⁵⁸ expresa que, en términos generales, la actividad desarrollada por la Administración y por el particular, coordinada hacia un fin, se llama procedimiento y que la palabra proceso deriva del latín 'processus' y significa avanzar, marchar hacia un fin determinado, no de una sola vez, sino a través de sucesivos momentos.

Añade, en cita a Alsina, que *“el proceso tiene como objeto la protección del derecho subjetivo mediante la actuación del derecho objetivo y en su regulación debe tenerse en cuenta el interés privado de los litigantes como el interés público en el mantenimiento del orden jurídico.”*

*“El proceso, entonces, sirve para dar satisfacción jurídica a las pretensiones por medio de un órgano estatal instituido especialmente para ello...”*⁵⁹

Al respecto Cassagne⁶⁰, con cita a Couture agrega que las *“dificultades han aparecido respecto a la definición del concepto de proceso, el que aparece dominado por la idea finalista y teleológica o, según algunos, por un criterio eminentemente objetivo, entendido como actividad que satisface la necesidad de realizar la función pública jurisdiccional y concibiendo su relación con ésta como aquella que existe entre el servicio público y la función administrativa. Esta actividad comprende el conjunto de actos que cumplen los sujetos procesales, desde la iniciación del procedimiento hasta la decisión que le pone término.”*

Sobre el punto precisa que ninguna duda cabe de que el proceso sea susceptible de ser concebido como una actividad realizadora de la función pública jurisdiccional y en esta idea tienen razón quienes se resisten a considerar al derecho procesal como un derecho puramente adjetivo.

Tanto el proceso como el procedimiento indican una serie de actos coordinados para el logro de una finalidad, pero la idea de proceso está vinculada a la de una institución destinada

⁵⁸ Manual de Derecho Administrativo, Tomo 2, Sexta Edición, Editorial Plus Ultra, página 479.

⁵⁹ Manuel María Diez, Manual..., página 481.

⁶⁰ Acerca de la conexión y diferencias entre el procedimiento administrativo y el proceso civil, en Revista Jurídica La Ley, Tomo 1990-C. Páginas 967 en adelante.

a satisfacer pretensiones por un órgano imparcial⁶¹ y la de procedimiento a asegurar la realización del fin o interés público de manera inmediata.⁶²

Es decir que el proceso y el procedimiento tienen en común que ambos son una serie o sucesión de actos convenidos, pero mientras que en el proceso esa serie de actos se desenvuelve ante un tercero independiente e imparcial que está por encima de las partes y termina en un acto judicial, en una sentencia que tiene fuerza de verdad legal, en el procedimiento, la serie o sucesión de actos coordinados termina en un acto administrativo que no tiene el carácter de cosa juzgada.⁶³

Con tal definición restringe el concepto de proceso a aquél que cumpla una función jurisdiccional, que dirime controversias al declarar el derecho⁶⁴.

En relación con el procedimiento administrativo Cassagne, en cita a Jesús González Pérez, explica que el “concepto de procedimiento pertenece a la teoría general del derecho y se aplica a todas las ramas en que éste se divide. Puede definirse, siguiendo a Carnelutti, como un tipo o forma de combinación de actos cuyos efectos jurídicos se encuentran vinculados causalmente entre sí. Se trata de un concepto formal.”⁶⁵

Añade que cada función tiene un procedimiento. Así “*el procedimiento administrativo constituye la forma o el cauce formal de la función administrativa tomada ésta en el sentido que preconiza la concepción objetiva o material.*”

⁶¹ Lino E. Palacio, Derecho Procesal Civil, Buenos Aires, 1967, Tomo I, página 227. Citado por Manuel María Diez en su Manual..., tomo 2, página 481.

⁶² El Proceso busca también satisfacer el interés público, representado por el mantenimiento del orden jurídico, no de una manera inmediata o directa, tal el objetivo de la Adm., sino de forma mediata o indirecta.

⁶³ Nava Negrete, Derecho Procesal Administrativo, México, 1959, página 73. Citado por Manuel María Diez, Ob. citada página 482.

⁶⁴ Fundamentos de Derecho Administrativo, Ed. Astrea 1975. Página 50. Allí en Nota al pie de página advierte que dicha definición no se acerca a la de Palacio. – T. I. pág. 354. – en tanto expresa que acto jurisdiccional es aquel en cuya virtud un órgano del Estado en sentido jurídico material (o un órgano al cual el ordenamiento jurídico atribuye funciones equivalentes), mediante una decisión unilateral motivada por un conflicto y expresiva, por lo tanto, del pensamiento jurídico comunitario en forma indirecta y mediata, individualiza, en un caso concreto cualquiera de las menciones contenidas en una norma general. Recordemos que, siguiendo la definición de Juan Francisco Linares, se entiende por Jurisdicción la función estatal de ejecutar el orden jurídico mediante actos unilaterales de alcance individual que deciden situaciones contenciosas en casos concretos, por los que se particularizan para el caso cualesquiera de los contenidos de las normas jurídicas.

⁶⁵ Jesús González García, Comentarios a la Ley de Procedimientos Administrativos, página 73, Madrid 1988; y Francesco Carnelutti, Sistema de derecho procesal civil, página 48 y sigts. Buenos Aires. 1944; citados por Cassagne en Acerca de la conexión..., página 968.

Señala además que el procedimiento administrativo, sin desconocer el influjo proveniente del derecho procesal, se caracteriza por un conjunto importante de principios y reglas propias que le confieren una relativa autonomía técnica y peculiaridad frente al tradicional proceso.⁶⁶

Así sostiene que la posición de la Administración no es técnicamente la de una parte con distinta pretensión, sino la de una autoridad que asume la titularidad del interés público, actuando el funcionario interviniente como órgano y gestor de la comunidad en la realización de ese interés dentro de su competencia específica.⁶⁷

En similar sentido opinan García de Enterría y Fernández Rodríguez al afirmar que el procedimiento administrativo, como finalidad, constituye una garantía para los administrados, pero no agota en ello su función, que es también, principalmente, la de asegurar la pronta y eficaz satisfacción del interés general mediante la adopción de medidas y decisiones necesarias por los órganos de la administración, intérpretes de ese interés, y al propio tiempo, parte del procedimiento y árbitro del mismo.⁶⁸

Al respecto, Juan Carlos Cassagne agrega que la Administración no puede convertirse nunca en juez de los asuntos que le conciernen a ella, sin embargo posee la potestad de decidir, en una primera fase, sobre los propios asuntos –como titular del interés público que persigue–, pero con la salvedad de que tal decisión no posee los efectos de la cosa juzgada jurisdiccional.

Sobre el tema traído a analizar los autores españoles señalan que el particular es poseedor de verdaderas potestades ejercitables, situaciones jurídicas activas, derechos e intereses legítimos, que pueden ser lesionados por el actuar de la administración.⁶⁹ En virtud de ello, y a fin de evitar el surgimiento de tales escenarios, el procedimiento administrativo arbitra las garantías necesarias que permiten, al tiempo que instrumenta la persecución del interés público por parte de la administración, la defensa e intereses de los administrados con anterioridad al dictado de la decisión administrativa.

⁶⁶ Acerca de la conexión..., página 969.

⁶⁷ Recordemos que ese interés público o general se va particularizando en las funciones asignadas por la Ley a cada órgano de gobierno conformando lo que Linares define como competencia instituida. Ver su Fundamentos...

⁶⁸ Digesto Práctico La Ley..., parágrafo 149.

Como se observa el procedimiento analizado interviene como un presupuesto previo a la formación y emisión de la mencionada decisión⁷⁰, debiendo desarrollarse aquél con arreglo a las normas que regulan tanto el accionar estatal como la colaboración del administrado –v.gr. Ley N° 19.549–.

En tal sentido a la Administración en la consecución de los fines que le son propios, como titular e intérprete del interés que la estimula, no le está permitido apartarse, consciente o inconscientemente, del texto legal que le determina el iter legis necesario para la emisión de la voluntad administrativa. El que, al mismo tiempo, reglamenta tanto los derechos y garantías del administrado, como sus obligaciones.

Se trata pues, como señalan García de Enterría y Fernández, de asegurar la sumisión de la Administración al Derecho, haciendo efectivo y operativo el principio de legalidad.⁷¹

Ello por cuanto “...la presencia de las garantías –del administrado– tiende a asegurar la realización del bien común mediante el reconocimiento de la posición que los individuos poseen en el seno de la comunidad...”⁷²

Así el desconocimiento de relativo a la distribución de tales garantías, que operan además como equilibrantes de las prerrogativas de la Administración, importan un apartamiento ilegítimo del interés general –del que aquella es su intérprete– y un desconocimiento del fundamento por el cual la Administración es poseedora de tales prerrogativas. Ello en tanto la distribución de los derechos y garantías analizados resulta ser parte integrante y uno de los elementos que componen el interés general que la Administración está llamada a tutelar.

En función de esto último el apartamiento del interés que la comunidad le ha encomendado proteger a la Administración en un Estado de Derecho –que además ésta representa– torna ilegítimo el transitar del organismo competente. Ello así en tanto la formación y exteriorización de la voluntad administrativa, que debe estar justa y teóricamente orientada a aquel fin, se hallaría en tal punto alejada del interés general que está obligada a perseguir –objeto del procedimiento– y a proteger –garantías del administrado– .

⁶⁹ Curso de Derecho Administrativo II, Sexta Edición, Civitas, 1999, página 431.

⁷⁰ En rigor de verdad conforma un requisito esencial del acto administrativo. –v.gr.. Art. 7 inc. d) de la L.P.A.–

⁷¹ Curso..., página 431.

⁷² Cassagne, Derecho Administrativo, Tomo II, Quinta Edición Actualizada, Abeledo Perrot, página 18.

El interés particularizado del que se trata es asimismo el fundamento por el cual la Administración se halla habilitada legalmente a iniciar el procedimiento. Son aquellas circunstancias de hecho –antecedentes en la L.P.A.– que facultan al ante poseedor de la competencia respectiva a aplicar el derecho y reestablecer, en algunos casos, el orden jurídico respectivo.⁷³ De ello se desprende además que el procedimiento debe desarrollarse con todas las formalidades que la ley establece al respecto.

El contenido del régimen exorbitante debe comprender no sólo las potestades que reflejan el imperium estatal sino aquellos poderes –deberes para la administración– que configuran las garantías que el derecho público consagra a los particulares.⁷⁴ Ese equilibrio entre las prerrogativas estatales y las garantías del administrado representan la base fundamental de la armonía o justicia administrativa.

Ello así, en tanto el régimen exorbitante se funda en los requerimientos de la justicia legal –general– y de la justicia distributiva –particular–, según que lo debido –por la administración– sea requerido, o impuesto por la comunidad a sus integrantes o se trate de la distribución del bien común a favor de los individuos de la misma.⁷⁵

Sobre el punto, el citado autor, sostiene que el hecho de que no se distribuyan sólo bienes materiales o tangibles sino garantías, no cambia la naturaleza del acto de distribución ni el carácter común que el bien posee.

En tal sentido la Administración debe asegurar no sólo la satisfacción del interés general a través de la realización del bien común impuesto o requerido por la comunidad, sino también su distribución, cualquiera fuera la naturaleza del bien que se dispone.

Ello por cuanto el bien común, que constituye la finalidad del Estado -representado en el procedimiento administrativo por el llamado interés general- se encuentra comprendido tanto por los requerimientos de la comunidad, como por la distribución que el Estado realiza de éstos.

⁷³ No se trata en este punto sólo de identificar el interés público con la causa del acto administrativo, sino simplemente advertir que si bien el concepto de interés es amplio, al particularizarlo se asimila a la competencia del ente respectivo, y que su persecución deriva de las circunstancias del caso, es decir de los hechos que en su exteriorización son representativos de ese interés y facultan a la administración, dentro de la mencionada competencia, a iniciar el procedimiento respectivo.

⁷⁴ Cassagne, Derecho Administrativo, T. II, página 17.

Por lo tanto se deduce que la ausencia de alguno de sus componentes –v.gr. el no asegurarse de que realmente esté satisfaciendo el interés que tutela– distorsiona la distribución del beneficio, que el procedimiento⁷⁶, en este caso como instrumento y medio de satisfacción de aquel fin, intenta realizar y que la comunidad busca asegurar.

Es decir que la satisfacción del bien común a través del procedimiento administrativo presupone la distribución previa al particular interesado –como colaborador en la satisfacción de aquel interés general– de los principios y garantías que lo informan, puesto que aquella finalidad no se concibe sin la participación de los pilares señalados, en tanto comportan a su vez uno de los requerimientos que la sociedad ha impuesto al Estado que, como integrante de la misma, no sólo ha de satisfacer, pues ello es la causa final o fin del Estado de Derecho, sino que ha de respetar en orden al principio de legalidad, cuya inobservancia no integra las prerrogativas que aquella comunidad le ha conferido.⁷⁷

En resumen puede decirse, junto a Aberastury (h) y Cilurso⁷⁸ que el procedimiento administrativo, como cauce formal de la función administrativa⁷⁹, se encuentra conformado por una serie de actuaciones que tienen por finalidad última el dictado de un acto administrativo –como expresión de satisfacción del interés general que el órgano del que emana persigue–, de acuerdo con las formalidades que el ordenamiento jurídico le impone a fin de preservar, en tal cauce, los derechos y garantías constitucionales del administrado.

A ello cabe agregar, que aquel cauce formal se halla representado por una secuencia jurídicamente ordenada de actos y formalidades, que concatenados, se encuentran vinculados entre sí para dar nacimiento a una decisión administrativa –determinación de oficio–, generadora de efectos jurídicos, declarando la existencia y cuantificación de la obligación tributaria.

Sobre el particular Hutchinson expresa, con relación a la naturaleza jurídica del procedimiento administrativo, que el mismo es una especie de combinación de actos, en los que cada uno conserva su propia individualidad, todos ellos están encaminados a producir un efecto

⁷⁵ Cassagne, Derecho Administrativo, T. II, página 18.

⁷⁶ A través de la implementación de los principios y garantías que lo informan.

⁷⁷ Mal que le pese a Maquiavello.

⁷⁸ Digesto Práctico La Ley..., parágrafo 155.

⁷⁹ Dicha función administrativa se encuentra orientada a la satisfacción o protección de un determinado bien o interés que la comunidad le ha impuesto. La función de la que nos ocuparemos en este trabajo, delegada en la Administración Federal de Ingresos Públicos, encuentra su fundamento en que la sociedad ha decidido tutelar la renta fiscal y salvaguardar el principio de igualdad en las cargas públicas.

jurídico -que al mismo tiempo les da unidad- y se encuentran causalmente unidos entre sí, de tal forma que uno supone al anterior y el último a todos ellos.⁸⁰

En tal sentido Luciano Parejo Alfonso sostiene que el procedimiento administrativo tiene naturaleza formal, articulándose técnicamente como complejo de actos, que si no hace perder a éstos su individualidad, los organiza sobre la base de un vínculo común -la relación jurídico formal- y en orden a la consecución de un fin único al que todos ellos sirven o comparten.⁸¹

Todo ello presume que la unidad de efectos jurídicos es la nota esencial del procedimiento, dado que ellos conectan a los diferentes actos entre sí, que se verán subsumidos en la decisión administrativa bajo un efecto jurídico que les es común a todos ellos.

Ahora bien, por último y con relación a la subordinación jurídica del procedimiento administrativo al derecho administrativo, Manuel María Diez señala que la misma es una relación de género a especie. Afirma que el procedimiento administrativo, en cuanto causa normal de la función administrativa, constituye una materia regulada por el derecho administrativo.

Las normas reguladas por el procedimiento administrativo carecen de autonomía y forman parte del derecho administrativo, puesto que son derecho administrativo.⁸² De ello puede concluirse que no sólo los principios generales del procedimiento administrativo le resultan aplicables al procedimiento tributario, sino que, la supletoriedad dispuesta por la Ley N° 11.683 alcanza también al derecho administrativo, en la medida en que los principios de éste no modifiquen, en su interpretación, la naturaleza y cuantía de la obligación tributaria.

⁸⁰ Digesto Práctico La Ley..., parágrafo 187. Agrega el citado autor que debe considerarse superada la concepción sustancialista que entendía al procedimiento como un acto complejo, en el que los distintos actos que lo componen carecen de autonomía y conforman simples partes de la decisión final. Al respecto sostiene que todos los actos salvo el último pueden estimarse instrumentales de éste y se hallan en una relación medial con él. Pero no por ello dichos actos intermedios, condicionantes o mediales carecen de sustantividad o relevancia.

⁸¹ Citado por Hutchinson en Digesto Práctico La Ley..., parágrafo 192.

⁸² Manuel María Diez, Manual..., Tomo 2, página 483.

II. A. 2.- MAS ACERCA DE PROCESO Y PROCEDIMIENTO. ALGUNAS SIMILITUDES Y DIFERENCIAS.

II. A. 2. a).- FUNCIÓN ADMINISTRATIVA Y FUNCIÓN JURISDICCIONAL.

Siguiendo la metodología enunciada al inicio del acápite, Cassagne comienza en su artículo por definir las diferencias que existen entre la función administrativa y la función judicial, que se reflejan "*principalmente en la naturaleza y efectos de la decisión en que culmina el respectivo procedimiento...*" y el correspondiente proceso civil.

Así expresa que lo que diferencia y distingue la materialidad de ambas funciones "*consiste básicamente en el principio de la cosa juzgada formal y material, que no existe en la función administrativa con el alcance de inmutabilidad que es propio de las sentencias judiciales*".

Agrega que, en cambio, sin perjuicio de la estabilidad que el acto administrativo posee en ciertos casos (v.gr. cuando ha generado derechos subjetivos), la administración posee la facultad de revocar los actos administrativos a favor del particular o en su contra (cuando se trata de una revocación por razones de oportunidad).⁸³

Otra diferencia radica en que el órgano administrativo carece de potestad para ejecutar la resolución recaída en el acto administrativo, debiendo acudir, a la instancia judicial para hacerse del efectivo crédito tributario.⁸⁴

II. A. 2. b).- NATURALEZA DEL INTERÉS PÚBLICO TUTELADO POR LA FUNCIÓN ADMINISTRATIVA Y POR LA FUNCIÓN JURISDICCIONAL.

No obstante la trascendencia que posee la función jurisdiccional, Cassagne señala que ella no implica la realización del interés público en forma inmediata y concreta, puesto que su finalidad es siempre realizar la justicia entre las partes en un litigio, por lo que dicho interés se presenta con un grado mayor de abstracción.

⁸³ Al respecto cabría aquí aclarar que conforme lo dispone el artículo 19 de la ley 11.683 dispone la inmutabilidad de la determinación de oficio en ciertos casos.

⁸⁴ Ello sin considerar la posibilidad de realizar embargos y otras trabas a la enajenación de bienes. Ver.

Por el contrario la realización concreta del interés público está a cargo de la Administración Pública, y no del juez, aún en el caso de que esta última sea parte del proceso.

Agrega que las consecuencias de ello son trascendentes porque esa disponibilidad sobre el interés público concreto que posee la Administración no cesa por la voluntad de las partes, como ocurre en el proceso civil, sino que se mantiene incólume en tanto el interés sea digno de tutela jurídica.

II. A. 2. c).- GRATUIDAD DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.

Este principio se fundamenta en la necesidad de que todos los administrados, como colaboradores de la Administración, accedan, sin trabas económicas, a los diferentes procedimientos que se desenvuelven en su ámbito.

Por el contrario en el proceso civil, son partes interesadas en la contienda, a la que arriban con pretensiones procesales determinadas y en su mayoría encontradas, sobre las que la Justicia debe dirimir previo pago de la tasa respectiva.

II. A. 2. d).- EL INSTITUTO DE LA DENUNCIA DE ILEGITIMIDAD.

Esta institución que permite tramitar un recurso presentado fuera de plazo cuando no se hubieran excedido razonables pautas temporales o no existieran motivos de seguridad jurídica que obstan a su tratamiento se opone a los principios de preclusión y de cosa juzgada propios del derecho procesal civil.

II. A. 2. e).- EL INSTITUTO DEL INFORMALISMO A FAVOR DEL ADMINISTRADO.

Se trata, como bien explica Cassagne de un principio opuesto al que rige en el proceso civil, donde el cumplimiento de las formas se encuentra impuesto en garantía de la igualdad de las partes en el procedimiento y del buen orden del proceso. En este caso el instituto analizado con su aplicación desigual adapta el principio de igualdad entre las partes a las situaciones generadas entre la administración y el administrado que importan en sí mismas desigualdades prácticas.

Agrega que como en el proceso judicial no rige el principio inquisitivo, el juez depende mucho más de las formas legales para asegurar el adecuado desarrollo del proceso sin mengua de los derechos de los litigantes.

Sostiene al respecto que en *“el proceso civil el formalismo de los procedimientos garantiza la igualdad de las partes en tanto proviene de una norma objetiva, conocida de antemano, por los destinatarios y contendientes, lo que garantiza en cierto modo, la igualdad ante la ley (art. 16, Constitución Nacional).”*

La situación difiere en el procedimiento administrativo, en el que aparece como fin primordial la realización del interés público mediante la búsqueda de la verdad material y el principio del informalismo.⁸⁵

Por aplicación de este principio, como sostiene el autor citado, cualquier duda que se plantee en el curso del procedimiento administrativo, referida a exigencias formales y no sustanciales –v.gr. obligación tributaria–, tiene que interpretarse a favor del administrado y de la viabilidad del recurso interpuesto.

Por otra parte, Escola afirma que no resultan aplicables al procedimiento administrativo las formas del proceso civil y penal, sin perjuicio de que analógicamente se inserten a favor del administrado, si ello además permite cumplir el rol de la Administración en la búsqueda de la verdad jurídica objetiva, con la ayuda de éste.

Entiéndase en este punto que se hace referencia a las formas y no al contenido sustancial de la obligación tributaria, de lo que debe extraerse que aquella aplicación analógica sugerida resulta tal, en tanto y en cuanto no modifique el contenido pecuniario de la misma o los efectos jurídicos queridos por la norma que le dio origen, límite al fin de la analogía mencionada.

II. A. 2. f).- PRINCIPIOS DEL DERECHO ADMINISTRATIVO.

Como no podía ser de otra manera, luego de lo expuesto resulta claro que los principios y normas del derecho administrativo resultan aplicables al procedimiento pero no, claro está, al proceso civil. Es decir que tanto las normas de fondo, como el llamado régimen

⁸⁵ Cassagne, Juan Carlos., Acerca de la conexión..., página 973.

exorbitante desde las prerrogativas y garantías (sustantivas y adjetivas) como las instituciones peculiares de aquella rama, resultan aplicables al procedimiento tributario, pero fenecen en su aplicación, al ingresar al proceso judicial, dejando a salvo, por supuesto, el control posterior de legalidad que ejerce éste sobre aquellos.

En su función jurisdiccional el Estado verifica el accionar legítimo de la Administración, en la aplicación que realiza de aquel régimen y en la de los principios que lo informan.

II. B.- PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO ADMINISTRATIVO Y DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.

Explica Cassagne⁸⁶ que el equilibrio que debe presidir las situaciones subjetivas que vinculan recíprocamente a la Administración Pública con el administrado requiere que junto a la prerrogativa estatal se configure un sólido sistema de garantías. Afirma que la “Garantía” conforma un mecanismo que hace a la seguridad jurídica del particular y constituye una potestad abstracta e irrenunciable cuyo ejercicio deviene de un derecho subjetivo o interés legítimo en la relación singular que se entabla con el Estado.

Al analizar las garantías del administrado el citado autor advierte que es posible sistematizarlas según contemplen regulaciones sustantivas o adjetivas.

En similar sentido, siguiendo en ello a Jesús González Pérez⁸⁷, puede afirmarse que los principios tienen un valor muy distinto, pues mientras algunos son auténticos principios generales del derecho, otros son principios referidos a la organización del procedimiento. Así en cita a Cajarville –al estudiar las Normas Generales de actuación administrativa de la Rep. del Uruguay– afirma que los principios generales que rigen el procedimiento administrativo pueden agruparse en dos grandes categorías: “...*los principios generales del ordenamiento en su conjunto... [y] los específicos del procedimiento administrativo [que] derivan de las características de la función que en él se ejercita*”.

A ello puede agregarse que el administrado ostenta en el procedimiento analizado una triple función o condición, en tanto es interesado, parte y colaborador dentro del mismo. En virtud de ello los principios analizados se proyectan sobre aquél en la medida del alcance que para cada condición resulten aplicables. Ello por cuanto es titular de derechos o intereses legítimos –adquiriendo el carácter de interesado–, como tal es parte de la contienda que se trava con la administración –parte en el sentido procesal del término– y colabora con la labor de la administración en la gestión del interés público –colaborador–.

⁸⁶ Derecho Administrativo, Tomo II, pág. 24

⁸⁷ En la Introducción realizada a la Obra Los Principios del Procedimiento Administrativo en América Latina de Allan R. Brewer-Carías Legis Editores - Universidad del Rosario - Bogotá Colombia. Página xxvi.

En tal sentido, si bien es el tiempo de enunciar los principios en cuestión, puede adelantarse que el estudio se desarrollará respetando la gravitación que los mismos tengan sobre el administrado considerando, en cada caso, el carácter que reviste este último dentro del procedimiento al momento de la aplicación de los mentados principios. Esto es, si sobre el particular o contribuyente se proyectan aspectos sustanciales, siendo de aplicación los principios sustantivos –defensa en juicio, juridicidad, razonabilidad, imparcialidad entre otros–, aspectos procedimentales, resultando aplicables los principios de organización –impulso e instrucción de oficio, prueba, búsqueda de la verdad material, etc.– o; situaciones que favorezcan la participación o el acceso al procedimiento –informalismo⁸⁸, gratuidad, , etc.–

Todo ello sin dejar de reconocer el carácter compensador que poseen los principios analizados frente a las prerrogativas estatales, tal como se desarrolla a continuación.

Sobre el particular Hutchinson⁸⁹ asevera que el fundamento del sistema de garantías, a las que divide en sustantivas y adjetivas, compensa las situaciones de sujeción en las que se encuentra involucrado el particular, y asienta su fin en la realización de la justicia distributiva, por cuanto ésta asegura y permite la distribución del bien común entre los particulares..

Expresa que las garantías sustantivas son principios que emanan del derecho natural y han sido receptados por la Constitución Nacional. Entre ellos cita los principios de igualdad, de legalidad, de defensa en juicio, y al de razonabilidad o justicia .

Al respecto entiende con relación a la *igualdad*, que la misma no es absoluta sino que consiste en una igualdad relativa (art. 16 C.N.). Es decir que, tal como fuera definida por la Corte Suprema de Justicia, implica comprender en su concepción un principio en el que esa igualdad se aplique en igualdad de circunstancias.

Sobre el particular cabe añadir que este principio es fundamental a la hora de ocurrir a la Administración, tanto sea a peticionar como a impugnar, dado que a cada uno de los sujetos que intervienen en la relación, debe otorgarle el mismo trato, asegurando al mismo tiempo el principio de contradicción, fundamento esencial de toda discusión administrativa.

⁸⁸ Si bien este principio para gran parte de la doctrina conforma un principio general de derecho, a los efectos metodológicos se ha considerado oportuno su inclusión entre aquellos principios que favorecen el acceso de los administrados al procedimiento, puesto que instan la colaboración de los mismos con la administración.

⁸⁹ Régimen..., página 37.

Con relación al *principio de legalidad*⁹⁰, al que vincula con el principio de jerarquía normativa, explica que el mismo se basa en la exigencia de que la actuación de la Administración se realice de conformidad con el ordenamiento jurídico.⁹¹

Diez llama a este principio de *legalidad objetiva*, puesto que el procedimiento es objetivo en el sentido de que tiende no sólo a la protección del recurrente o a la determinación de sus derechos sino también a la defensa de la norma jurídica objetiva, con el fin de mantener el imperio de la legalidad y justicia en el procedimiento administrativo.⁹² En este sentido apunta a proteger el contenido de la obligación tributaria, evitando que en su accionar el Fisco desvirtúe aquello que la norma ha establecido.

En virtud de este principio, se explica por qué el procedimiento tiene carácter instructorio, que la autoridad pueda proceder de oficio, y que predomine en él el principio de verdad material por sobre el de verdad formal.

Al respecto el citado autor añade que de ello se desprende que el desistimiento del recurrente no exime a la Administración de la obligación de determinar si existe o no la aducida legalidad, resolviendo el recurso en cuestión.⁹³ En suma, como lo especifica Julio Comadira⁹⁴ con la Juridicidad como principio inspirador del procedimiento administrativo se quiere significar que el ordenamiento jurídico no es, en dicho procedimiento, un valor renunciabile.

El principio de legalidad en la realidad constitucional argentina, según Cassagne⁹⁵, comporta el establecimiento de las siguientes reglas: a) toda afectación o limitación sustancial a los derechos de propiedad y de libertad de los administrados ha de ser impuesta por ley formal; b) los reglamentos y actos administrativos que afecten o limiten tales derechos individuales deben fundarse en preceptos legales.

⁹⁰ Julio Comadira en su obra Derecho Administrativo. Acto Administrativo. Procedimiento Administrativo. Otros Estudios. Lexis Nexis., sostiene que resulta adecuado denominar al mismo "Principio de Juridicidad" puesto que el principio planteado expresa el concepto de que todo el accionar de la administración debe encuadrarse en un marco procesal de respeto prioritario al ordenamiento jurídico. La juridicidad a su entender nuclea a todo el sistema normativo, desde los principios generales del derecho y la C.N. hasta los simples precedentes administrativos en cuyo sometimiento está comprometida la garantía de igualdad...

⁹¹ La Corte Suprema ha expresado que la ley constituye uno de los principales capitales del Estado de Derecho. Sentencia del 19/11/1992. Naveiro de la Serna de López.

⁹² Manual..., Tomo 2, página 484.

⁹³ Manual..., Tomo 2, página 485.

⁹⁴ Derecho Administrativo, ... pág. 133.

⁹⁵ Derecho Administrativo, Tomo II, pág. 28.

En torno al *principio de defensa* huelga decir que, tal garantía resulta aplicable al procedimiento administrativo, en virtud de la naturaleza axiológica y fundamental de este principio constitucional, cuya vigencia es la base esencial del goce del resto de los derechos individuales.

Siguiendo a Cassagne puede decirse que el *principio de razonabilidad y justicia* se funda en los artículos 28 y 99 inciso 2) de la Constitución, al disponer que los derechos no pueden ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio.

Agrega que los preceptos que instauran los requisitos de validez del acto administrativo al referirse a la proporcionalidad entre las medidas que el acto involucra y los fines que lo orientan trasuntan una aplicación del principio enunciado.⁹⁶

Con relación a las Garantías Adjetivas Hutchinson expresa que en el procedimiento administrativo existen determinados principios⁹⁷ que son garantías a favor del particular, reglados por el derecho objetivo, inexistentes en el plano de la actividad de los sujetos privados, donde sólo rigen las garantías judiciales.⁹⁸

Entre tales principios destaca: a) el del informalismo a favor del administrado, del que se desprende que dicho informalismo sólo alcanza al particular; b) el de impulsión de oficio; c) el principio de instrucción; d) el principio de verdad material y e) el del debido proceso adjetivo.

En referencia al *principio de impulsión de oficio* –principio inquisitivo o de oficialidad– sostiene que en virtud de éste incumbe a la autoridad administrativa dirigir el procedimiento y ordenar que se practique toda diligencia que sea conveniente para el esclarecimiento de la verdad y la justa resolución de la cuestión planteada. En esto se diferencia del proceso civil en el que rige el principio dispositivo, en el que la búsqueda de la verdad es acotada al *thema decidendum* planteado por las partes y la carga procesal, en su mayoría, recae sobre éstas.

⁹⁶ Derecho Administrativo, Tomo II, pág. 28.

⁹⁷ Aplicables al procedimiento de determinación de oficio en virtud de la remisión que efectúa la ley 11.683 en sus artículos 116.

⁹⁸ Hutchinson..., página 40 y 41.

Sobre el tema en cuestión Cassagne expresa que la Administración Pública como gestora del bien común tiene el deber de actuar *ex officio* en la prosecución del interés público, impulsando el procedimiento para llevarlo a cabo, resaltando que ello no suprime en modo alguno la intervención de los administrados en el mismo.⁹⁹

Brewer-Carías¹⁰⁰, por su parte, sostiene que el principio de oficialidad comprende cinco aspectos fundamentales: 1) El principio de iniciación de oficio (oficiosidad o iniciativa oficial), es decir la posibilidad de que el procedimiento se inicie además de a instancia de parte, de oficio por la Administración¹⁰¹; 2) El principio inquisitivo, como guía de todo el procedimiento administrativo, denominado también principio de instrucción; 3) El principio de objetividad; 4) El principio de celeridad y 5) El principio ejecutivo o ejecutorio.

Es decir que el principio de oficiosidad o iniciativa oficial contempla la posibilidad de que el mentado procedimiento se instrumente de oficio, a instancia de la propia administración, o a petición de parte según lo establece la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos¹⁰², otorgando asimismo al ente iniciador la potestad-obligación de instruirlo con el fin de alcanzar la satisfacción del interés que esta obligado a tutelar, dejando en claro por cierto la idea de que en este tipo de procedimiento no corresponde exclusivamente a las partes establecer su alcance y contenido.

Como bien expresa Brewer-Carías¹⁰³ “...el procedimiento administrativo es, ante todo, un asunto de la Administración, [por lo tanto] el principio fundamental que lo rige es el principio inquisitivo”, otorgándole a aquélla la posibilidad o el deber de iniciarlo, impulsarlo e instruirlo.

Ello implica que el órgano competente tiene el deber de conducir el procedimiento, sustanciarlo y proveerse de las pruebas pertinentes que permitan establecer la determinación y el alcance de los hechos ventilados durante la actividad administrativa.

⁹⁹ Derecho Administrativo, Tomo II, pág. 320.

¹⁰⁰ Principios..., pág. 123.

¹⁰¹ Como por ejemplo el caso del procedimiento de determinación de oficio que se inicia con la vista al contribuyente de los cargos e impugnaciones que se le formulan.

¹⁰² Artículo 1° inc. a). El mismo reza las normas del procedimiento... se ajustarán... a los siguientes requisitos: ...a) Impulsión e Instrucción de Oficio, sin perjuicio de la participación de los interesados en las actuaciones.

¹⁰³ Principios..., pág. 125.

Algunas leyes latinoamericanas entienden por sustanciación del procedimiento la realización de los actos necesarios para la determinación, conocimiento y comprobación de los hechos en virtud de los cuales debe pronunciarse la resolución.¹⁰⁴

González Pérez¹⁰⁵, sostiene que el procedimiento administrativo puede ser iniciado de oficio o a petición de parte, pero su impulsión corre siempre por cuenta de la administración. Ello ocurre porque la actuación de los órganos ... no debe satisfacer simplemente el interés individual sino también un interés administrativo; de allí que la inacción del particular no pueda determinar, en principio, la paralización del procedimiento.

Sin embargo, señala, que el desistimiento de aquél puede, en ciertos casos, paralizar el procedimiento, lo que no obsta a que la administración deba continuarlo de oficio hasta averiguar la verdad de la denuncia o recurso, si la cuestión planteada pudiera llegar a afectar de algún modo el interés administrativo o general.

El principio de instrucción se encuentra íntimamente ligado a la búsqueda de la verdad. Sobre éste, afirma Hutchinson que significa que la obtención de pruebas, certificación o averiguación de los hechos corresponde no sólo a la parte, sino que también debe ser efectuada de oficio por la administración.

Al respecto agrega que la instrucción del procedimiento está constituida por la serie de actos tendientes a la *determinación, conocimiento y comprobación* de los datos en función de los cuales se dictará la resolución.¹⁰⁶

Sobre el particular se ha afirmado¹⁰⁷ que incumbe a la autoridad administrativa dirigir el procedimiento y ordenar la práctica de cuanto crea conveniente para el establecimiento y resolución de la cuestión planteada. Los interesados instan, pero no disponen la tramitación del pleito. La autoridad administrativa es la que ha de indagar los hechos a los que se refiere el

¹⁰⁴ Art. 49 de la Ley de Procedimientos Mexicana. En similar sentido la Ley de la Rep. De Perú.

¹⁰⁵ Los Recursos Administrativos, Madrid, 1961, página 74. Citado por Manuel María Díez en su Manual..., página 485.

¹⁰⁶ Hutchinson, Ley Nacional..., Tomo II, página 26.

¹⁰⁷ Manuel María Díez, Manual..., Tomo 2, página 485.

litigio; la que ha de comprobar la verdad de los hechos alegados, mediante la práctica de oficio de las pruebas oportunas¹⁰⁸.

Por su parte Escola¹⁰⁹ recuerda que en el procedimiento civil “rige en general el principio de que son las partes, los interesados, los que han de impulsar el procedimiento, estimular la actividad judicial y aportar los materiales al proceso.”

Señala, en cita a Alsina que las partes son dueñas de la acción, a la que dan vida con la presentación de la demanda, pudiendo extinguirla en cualquier momento... siendo las partes finalmente las que fijan los términos de la litis. Tal situación “da como resultado inmediato una limitación de los poderes del juez, que no puede proceder ex officio, y que sólo conoce el litigio en la medida y en la extensión que las partes quisieran hacérselo conocer.”¹¹⁰

En cambio en el procedimiento administrativo domina el mencionado principio de oficialidad, según el cual es la “...propia autoridad administrativa la que insta las actuaciones, la que tiene el derecho y al mismo tiempo el deber de mover el procedimiento hasta llegar al dictado del acto administrativo que sea resultado del proceso desarrollado y con el cual se lleva a cabo la gestión del interés público.”

“En consecuencia, el principio de oficialidad consagra y reconoce la impulsión de oficio de los procedimientos administrativos por la propia administración pública, a lo que no obsta que ciertos procedimientos, como ocurre con los procedimientos administrativos, sólo puedan iniciarse a petición de parte interesada, puesto que aún, en estos supuestos, la facultad y la carga de llevar adelante el procedimiento recae siempre sobre la administración.”

Esa impulsión de oficio hace, según Escola, que en el procedimiento administrativo la autoridad investigue los hechos, acumule las pruebas, aclare los puntos que aparecen como

¹⁰⁸ Sin embargo es oportuno anticipar en este punto que si bien ello es propio del principio que se analiza, cabe preguntarse si además de los hechos comprobados existen otros que convergen a su existencia y cuál sería el modo, forma o manera de determinar la procedencia de cada uno de ellos en la instrucción de la causa. Es decir cuál es el parámetro que debe utilizarse para delimitar la instrucción del objeto del procedimiento. En este aspecto se cree que la Verdad Jurídica Objetiva realiza otro aporte al procedimiento indicando el rumbo de aquella delimitación, en tanto el principio que se trata tiene un contenido material y sustancial que la conforma y otro consecuente que la lleva a comprobar a través de todos los medios posibles la exactitud de los hechos que la integran, que es al que alude el autor citado.

¹⁰⁹ Héctor Jorge Escola, Tratado General de Procedimiento Administrativo, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1975, página 124/125.

¹¹⁰ Héctor Jorge Escola, ... página 125.

dudosos y, en fin, llegue a precisar, los supuestos sobre los cuales ha de fundar su decisión y actividad posterior¹¹¹.

Todo lo cual deberá tener expresión en el respectivo acto administrativo hacia el que se dirige la Administración, a través del procedimiento, cuando, también por obligación legal, deba motivar el mismo al momento de expresar las razones que la “llevaron” a inclinarse en uno u otro sentido del complejo intercambio de afirmaciones que origina el principio de bilateralidad.

Cabe aquí aclarar que este principio no excluye la actividad de los particulares en el procedimiento, aportando pruebas, peticionando, etc., si bien predomina el principio de instrucción, éste le imprime a la administración la carga de probar los hechos en los cuales se fundará su decisión, transformándose asimismo en una facultad-deber al momento de embarcarse en la búsqueda de la verdad material, en tanto le permite no sólo determinar cuáles hechos, sino además verificar, comprobar y esclarecer el alcance y magnitud de los hechos que conformarán la causa del acto administrativo en el que expresará la “voluntad” legal que ella traduce.

Es decir que si bien los principios analizados son fines –deberes– de la administración se transforman en medios con relación al principio de investigación de la verdad material, en la satisfacción del interés general que la Administración está llamada a tutelar; ésta, por tanto, deberá verificar los hechos que sirven de motivo –causa en la L.P.A.– a la emisión del acto administrativo, para lo cual el órgano competente deberá adoptar todas las medidas instructorias y probatorias que sean pertinentes y necesarias, aún si las mismas no han sido propuestas por las partes y en contra de su voluntad, siempre respetando el derecho a contradecir e impugnar las mismas.

¹¹¹ Sobre el particular en este trabajo dicha investigación, acumulación y verificación de los hechos se encontrará más estrechamente vinculada al principio de instrucción que al de impulsión, en cuanto se entiende a éste como la facultad/deber de la administración de llevar adelante el procedimiento, es decir de conducirlo, pero no de sustanciarlo o instruirlo. Puede haber hipótesis en que el impulso recaiga marcadamente sobre el particular, pero la administración este obligada a buscar la verdad jurídica objetiva, y para ello tendrá la facultad de instruir el procedimiento, sustanciarlo, hacerse de las pruebas necesarias para ello y no quedar vinculada, para decidir, sólo a los hechos alegados por el particular. Para cumplir con ello deberá encontrarse autorizada por la norma, no sólo a verificar lo expuesto por éste, sino a comprobar la existencia y magnitud de los hechos tal y como hayan sucedido – supuesto de hecho normativo-, más allá de la oportuna explicación del administrado sobre el acaecimiento de éstos, para así crear, aniquilar, modificar, facultar u otorgado algún derecho subjetivo, sólo, en la medida de la hipótesis legal aplicable al caso, no con el alcance dado por los particulares al hecho introducido en su petición sino el previsto por la norma legal.

Ello en virtud de que, tal como lo expresara Juan Francisco Linares en su obra¹¹², la Administración surge en tales casos como obligada a establecer una prestación, por lo que denomina “tránsito horizontal de normas” conforme con las circunstancias operativas del caso.

Es decir que, llevado al caso impositivo, ante el incumplimiento de una obligación, la administración se halla habilitada –es competente– para establecer, en el caso analizado, quiénes son los sujetos obligados a satisfacer la prestación impuesta por el acto que deriva de sus circunstancias antecedentes. Sin éstas la prestación impuesta carece de fundamento, y de ahí la necesidad de determinar con “exactitud” el alcance, extensión y existencia de los hechos objeto del procedimiento. Son en función de tales objetivos que se establecen los principios enunciados.

El acto administrativo resultará, por tanto, independiente de la voluntad de las partes, pero dependiente de los hechos que en éste se determinen y de la ley que regule los efectos jurídicos resultantes de los mismos.

II. B. 1.- NOCIONES PARTICULARES ACERCA DEL PRINCIPIO DEL DEBIDO PROCESO ADJETIVO Y DEL PRINCIPIO DE LA VERDAD JURÍDICA OBJETIVA EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.

A modo de introducción, con carácter previo a la profundización de los conceptos enunciados en el título, puede señalarse siguiendo a Hutchinson¹¹³, que en íntima relación con el principio anterior –de impulsión e instrucción de oficio– se encuentra el *principio de la verdad material*, y explica que “*mientras que en el proceso civil el juez tiene que ceñirse a juzgar según las pruebas aportadas por las partes (verdad formal), en el procedimiento administrativo el órgano debe ajustarse a los hechos, prescindiendo de que ellos hayan sido o no alegados y probados por el particular. Ello por cuanto la voluntad administrativa no puede depender de la voluntad del particular de no aportar las pruebas al caso.*”¹¹⁴

¹¹² Fundamentos..., ver capítulo IX, La estructura normativa del acto administrativo.

¹¹³ En similar sentido Escola página 126. Obra citada.

¹¹⁴ En igual sentido el mismo autor en Digesto Práctico La Ley, Procedimiento Administrativo, Primera Edición, Parágrafo 486. Editorial La Ley. Buenos Aires.

*“Así la Administración deberá ajustarse a hechos o pruebas que sean de público conocimiento, que estén en su poder por otras razones, que obren en expedientes distintos, etc.”*¹¹⁵

En tal sentido Escola remarca que así como en el proceso civil el juez debe atenerse al principio de verdad formal, que resulta de las pruebas producidas por las partes, en la esfera administrativa lo que importa es que lleguen a precisarse los hechos, tal cual éstos son, con total prescindencia de que los mismos hayan sido alegados, probados, admitidos o negados por los administrados.

Acepta que la Administración debe dejar de lado el panorama que le ofrece el administrado, para así esclarecer los hechos, circunstancias y condiciones, tratando por todos los medios admisibles, de precisarlos en su real configuración, para luego sobre ellos, poder fundar una efectiva decisión. *“La verdad material debe predominar, con exclusión de cualquier otra consideración”*.¹¹⁶

Sobre el particular expresa que tanto el principio de oficialidad como la exigencia de llegar al conocimiento de la verdad material, encuentran su razón de ser en la condición, predominante en el derecho administrativo, de que la acción de los órganos de la administración pública no está dirigida solamente, a satisfacer un interés particular, sino que también debe estar encaminada a la satisfacción del interés general, del que participa el propio interés administrativo.

Añade Fiorini que a los particulares, en función de dicha satisfacción, se los considera colaboradores de la Administración, puesto que coadyuvan con el fin propuesto.

La noción de verdad jurídica objetiva se encuentra positivamente regulada por la Ley de Procedimientos Administrativos dentro del principio del debido proceso adjetivo, mas precisamente en el punto relacionado con el derecho de ofrecer y producir las pruebas del caso.

Al respecto sostiene Cassagne que ello no le quita autonomía al principio ni desmedra su trascendencia, sin perjuicio de que, más allá de lo señalado por el citado autor, debería

¹¹⁵ Agregado por la reforma introducida por la Ley N° 21.686.

¹¹⁶ Héctor Escola, ... página 127.

interpretarse que el legislador ha pensado –además– al concepto analizado como inherente al derecho de defensa, en la percepción de que la búsqueda de la aludida verdad no puede realizarse al margen del administrado. En tal sentido la reforma instrumentada ha venido a reforzar las garantías del administrado dentro del procedimiento incoado, indicándole a la Administración el camino que ha de seguir dentro del contradictorio y la posición que debe ostentar definitivamente aquella dentro del mismo.

De ello se desprende que la pretensión o posición de la administración en el contradictorio debe fundarse en aquella verdad, o tan siquiera en los vestigios que tuviera de ella, confrontando con el administrado, en su búsqueda, cuán cerca de la misma se encontraba al inicio del procedimiento.

Ahora bien con relación al *principio del debido proceso adjetivo* Hutchinson indica que el mismo deriva de la garantía constitucional de defensa en juicio.¹¹⁷

Ello, de manera sintética, significa poseer el derecho y la oportunidad de oponerse a los dichos y afirmaciones de la contraparte mientras dure todo el procedimiento, incluyendo todas las instancias administrativas y/o judiciales que las leyes procesales hayan instituido para el adecuado resguardo de sus derechos.

A modo de esquema preliminar puede afirmarse que la existencia del proceso de contradicción permite que el administrado pueda, dentro del procedimiento administrativo, gozar del debido proceso adjetivo que emana de la garantía de la defensa que consagra el art. 18 de la Constitución Nacional, permitiéndole tanto a éste como a la propia administración establecer un ámbito en el cual, a través de dicha contradicción, se alcance la verdad del procedimiento. Este principio se encuentra instituido por la Ley de Procedimientos Administrativos en su art. 1 inc. f), dentro de las garantías adjetivas que establece la citada ley.

¹¹⁷ Este principio comprende dentro del ámbito del procedimiento tributario –en este caso un acto determinativo de tributos, accesorios y aplicación de sanciones– que debe dársele al administrado una razonable oportunidad de contradecir, de ejercer su derecho de defensa; de ofrecer las pruebas que hagan a esos derechos; de producirla; de controlarla; el derecho a una decisión fundada; sinónimo de motivación en los hechos y en el derecho vertidos y alegados durante el proceso; el derecho a impugnar el acto administrativo; el derecho al acceso a la instancia jurisdiccional; el derecho a que sea notificado de cada una de las decisiones y acciones desarrolladas en el procedimiento, así como de los cargos que se le imputan, las pruebas en que se sustentan esos cargos y el derecho en que se fundan aquellos, etc.; todo ello implica fundamentalmente, el ejercicio pleno del principio de contradicción.

Dentro del mismo orden de ideas, cabe asimismo recordar, si bien ello se tratará en profundidad con posterioridad, que al procedimiento de determinación de los tributos, le resultan aplicables todos los principios y garantías comunes a los procedimientos administrativos¹¹⁸.

II. B. 1. a).- EL DEBIDO PROCESO ADJETIVO EN EL DERECHO ADMINISTRATIVO

El proceso administrativo, según Diez, "...cumple una función de protección de los administrados contra la administración, defendiendo sus derechos e intereses contra las exigencias de la acción administrativa. El control de legalidad de los actos administrativos constituye uno de los procesos más eficaces para poner fin a la inobservancia del derecho vigente"¹¹⁹.

Respecto de ello sostiene Hutchinson que la necesidad de observar ciertas formas se considera una garantía de que el contenido se ajustará a derecho, siendo la más eficaz de esas garantías la de la colaboración en el procedimiento de aquellos sujetos cuyos derechos, intereses u obligaciones puedan resultar afectados. Por eso la institución fundamental del procedimiento es la que regula su intervención, a través de la audiencia de las partes o de los interesados, esto es la aplicación práctica del debido proceso adjetivo.¹²⁰

Diez advierte que el principio analizado posee, no sólo su base constitucional en el artículo 14, sino que para los casos en que la Administración hubiere de aplicar sanciones, encuentra su base en el artículo 18 de la Carta Magna.

Por su parte Hutchinson asevera que el principio en cuestión es la denominación dada a ciertos trámites fundamentales que son necesarios para respetar el derecho de defensa, incluyendo entre ellos al derecho a ser oído, el derecho a hacerse parte, el derecho a ofrecer pruebas, a producirlas y a que sean valoradas, y finalmente el derecho a una decisión fundada.¹²¹

¹¹⁸ Juan Carlos Cassagne, *Derecho Administrativo*, Tomo II, 5ª edición, Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996. Pág. 317 en adelante. Estos principios son: el principio de legitimidad; el principio de verdad material; principio de oficialidad; principio de informalismo; el debido proceso adjetivo; el principio de la eficacia; la gratuidad del procedimiento administrativo.

¹¹⁹ Manuel María Diez con la colaboración de Tomas Hutchinson; *Derecho Procesal Administrativo. (lo Contencioso Administrativo)*, Ed. Plus Ultra. Actualizado a 1996. Pág. 50. Aclara que el principio analizado es aplicable al procedimiento administrativo y que puede tener su base en el artículo 14 de la Constitución Nacional que establece el derecho de peticionar a las autoridades.

¹²⁰ Hutchinson, *Ley Nacional...*, Tomo II..., página 6.

¹²¹ Digesto Práctico La Ley..., parágrafos 467/469, 474/476.

Agrega que en su faz aplicativa esta garantía de defensa incluye el derecho a ser informado de los recursos de que dispone el particular para modificar los actos que lo alcanzan;¹²² el derecho a la motivación de esos actos -es decir los motivos que tuvo la administración para tomar esa decisión-; y el derecho de impugnar la decisión administrativa, como correlato además del derecho a peticionar.

En ese orden de ideas Escola comenta, respecto de la garantía analizada, que la misma "...fue recepcionada por nuestra Constitución Nacional, al establecer en su Art. 18, la exigencia del Juicio previo, llevado a cabo ante los jueces naturales, y la inviolabilidad de la defensa en juicio, además de otras garantías conexas a éstas o implícitas en ellas"¹²³.

Expresa que dicho principio está integrado por el derecho a ser oído, el derecho a ofrecer y a producir pruebas, y el derecho a una decisión fundada. Sobre ello puede adelantarse que el principio orientado a la búsqueda de la verdad material se relaciona con el principio analizado, vinculándose particularmente a éste tanto desde el ámbito probatorio como desde el conocimiento que de los hechos que deberían integrar el pleito debe tener el interesado.

Importa anticipar que si con anterioridad -a la reforma- la Administración tenía facultades para esclarecer los hechos -alegados durante el procedimiento- debe entenderse que la modificación introducida buscó otorgar otro tipo de facultades, no sólo inherentes al esclarecimiento de los hechos enunciados, sino de aquéllos que no lo hubieran sido pero que se encuentran indudablemente vinculados al procedimiento iniciado.

Se entiende que este agregado fue establecido con el objeto de dotar a la administración de las herramientas necesarias para que, durante el desarrollo del procedimiento, pudiera alcanzar la certeza y convicción suficiente respecto de los hechos sobre los cuales deba pronunciarse, al tiempo que para hacerlo debe otorgarle al particular oportunidad suficiente de exponer los motivos y las explicaciones que a su criterio resultan adecuadas para desvirtuar la interpretación que, de los hechos que se discuten, ha alcanzado la administración.

El procedimiento que se analiza requiere que el particular afectado, pueda ejercitar el derecho de ser oído en el correspondiente expediente administrativo, lo que supone la

¹²² Ver al respecto el artículo 40 del Reglamento Administrativo

¹²³ Héctor Escola; *Tratado General de Procedimiento Administrativo*, Ediciones Depalma. 1975. Pág. 141.

proclamación del obligado y necesario principio de contradicción, imprescindible para la legalidad y eficacia de la declaración administrativa que se adopte en el expediente de que se trate.¹²⁴

En tal sentido el alejamiento por parte de la Administración –como impulsora del procedimiento– del entendimiento o alcance que quepa otorgarle a los elementos que componen el principio del debido proceso adjetivo importará faltar a la búsqueda de aquella verdad, puesto que no cabe confundirla con la simple voluntad del órgano encargado de dictar resolución, que en su búsqueda omite dar participación al mismo.

La administración está además obligada positivamente –artículo 7º L.P.A.– a motivar sus decisiones¹²⁵, –rechazando o admitiendo lo peticionado– por lo que cada determinación que tome deberá estar obligatoria y necesariamente motivada, indicando las razones que tuvo para adoptarla. El no hacerlo, además de incumplir la ley, importará que se ha apartado conscientemente de la verdad que está obligada a buscar, de los hechos en que debe fundar su decisión y del debido proceso adjetivo.

En otro orden de ideas Hutchinson afirma que el principio de contradicción debe, ponerse en conexión con el principio de igualdad, puesto que el órgano instructor debe tomar medidas para asegurar la igualdad de los interesados en el procedimiento.

Ahora bien, retomando el concepto de la garantía de defensa, Escola¹²⁶ remitiéndose a un análisis de las conclusiones formadas en torno a la jurisprudencia, enumera los elementos que la componen¹²⁷;

1. La “notificación al interesado del carácter y fines del procedimiento entablado”¹²⁸;
2. La “oportunidad para el Administrado de preparar una alegación, lo que incluye el acceso a la información y a los antecedentes administrativos, vinculados con la cuestión de que se trate”¹²⁹;

¹²⁴ Digesto Practico La Ley..., parágrafo 476.

¹²⁵ Recordemos en este punto que ello se vincula dentro del debido proceso adjetivo con el derecho a una decisión fundada.

¹²⁶ Héctor Escola; *Ob. Citada*. Pág. 141.

¹²⁷ Sobre ella a su vez se hará mención, con el fin de adentrarnos paulatinamente en el análisis del procedimiento tributario a distintas sentencias relacionadas con el tema tratado.

3. El “derecho a ser oído, y oportunidad del interesado para presentar los argumentos y producir las pruebas que entienda pertinentes”¹³⁰;
4. El “derecho del Administrado de hacerse representar y asesorar por abogados, técnicos y otras personas calificadas”;
5. “Notificación adecuada de la decisión que dicte la Administración y de los motivos en que ella se funde”¹³¹;
6. El “derecho del interesado de recurrir la decisión dictada, ya sea ante una autoridad administrativa distinta, generalmente superior del que dictó la decisión, ya sea ante un tribunal de justicia, o ambos sucesivamente o a su opción”;

La Ley de Procedimientos Administrativos regula el mentado principio positivamente, admitiendo, según Cassagne, que el “...debido proceso adjetivo implica el reconocimiento de tres derechos fundamentales, que garantizan la defensa del administrado durante el transcurso del procedimiento”¹³²:

- derecho a ser oído¹³³;
- derecho a ofrecer y producir pruebas¹³⁴;
- el esclarecimiento de la verdad jurídica objetiva.¹³⁵
- derecho a una decisión fundada.¹³⁶

II. B. 1. a). i).- DERECHO DE SER OÍDO

¹²⁸ Fallo del T.F.N. Sala A – 12/11/01 – Civitas S.R.L.; el Tribunal concluyó que ‘la omisión de conferir vista de las actuaciones al contribuyente, o lo que es lo mismo su notificación viciada, constituye una violación a las formas procesales...generando un estado de indefensión al contribuyente’;

¹²⁹ Ídem nota anterior;

¹³⁰ Representaciones Artísticas E.A.P.E. S.A. – T.F.N. Sala A – 20/09/00, En donde el Tribunal distingue entre la desestimación de defensas y pruebas expuestas en el descargo y su falta total de mérito.

¹³¹ Tránsito Mendocino S.A. – T.F.N. Sala C – 18/05/2001; En dicha sentencia el Tribunal tuvo por no notificado un acto por el cual se imponía una multa en los términos que sostenía el fisco, dándolo por notificado al mismo desde el momento en que el recurrente tuvo conocimiento de él.; Carlos A. Petit – T.F.N. Sala C – 04/05/00; Si bien en este fallo no se discute la notificación en si misma, su realización permitió al afectado tomar conocimiento de la falta de congruencia con que la Administración fundaba su decisión.

¹³² Cassagne, Juan Carlos; Derecho ... página 322.

¹³³ Ley 19.549 Punto 1 del inc. f) del art. 1.

¹³⁴ Ley 19.549 Punto 2 del inc. f) del art. 1.

¹³⁵ Ley 19.549 Punto 2 del inc. f) del art. 1.

¹³⁶ Ley 19.549 Punto 3 del inc. f) del art. 1.

Desde el entendimiento de Juan Carlos Cassagne, “el derecho a ser oído comprende para el administrado la posibilidad de exponer las razones de sus pretensiones y defensas antes de la emisión de actos que se refieren a sus derechos e intereses legítimos; interponer recursos, reclamaciones y denuncias; el de hacerse patrocinar y representar...; el de solicitar la vista de las actuaciones; el de presentar alegatos y descargos”.¹³⁷

En tanto que, para Héctor Escola, el reconocimiento de este principio presupone que el administrado “tenga la oportunidad de reconocer las actuaciones y antecedentes administrativos, para poder así tomar razón de todos los elementos que de ellas resulten y que serán los que han informado o informaran el acto decisorio de la Administración”¹³⁸.

En tal sentido, el derecho a tener vista de las actuaciones constituye un presupuesto necesario del derecho a ser oído que integra la garantía del debido proceso adjetivo¹³⁹.

Por su parte, para Manuel María Diez¹⁴⁰, el derecho a ser oído entraña:

1. Un leal conocimiento de las actuaciones administrativas.
2. La oportunidad de expresar sus razones antes de la emisión del acto administrativo y, desde luego, también después.
3. Consideración expresa de los argumentos y las cuestiones propuestas en cuanto sean condicionantes a la solución del caso.
4. Obligación de decidir expresamente las peticiones.
5. Obligación de fundar las decisiones analizando los puntos propuestos por las partes.
6. El derecho de ofrecer y producir pruebas de descargo de manera completa y el derecho a que toda prueba razonablemente propuesta sea producida.

¹³⁷ Cassagne, Juan Carlos; Obra Citada Pág. 322; asimismo el citado autor en nota al pie, expresa que el derecho ‘de presentar alegatos y descargos está incluido en el Art. 1º, inc. f), ap. 2º de la LNPA, pero sustancialmente corresponde al derecho a ser oído’.

¹³⁸ *Tratado General del Procedimiento Administrativo*, Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1973. Pág. 145.

¹³⁹ El derecho a tomar vista de las actuaciones se encuentra reconocido en el Art. 38. del D.R.L.N.P.A., y rige, según Cassagne durante todo el procedimiento. Ver al respecto un interesante fallo de la C.N.A.C.A.F. Sala III – 04/05/01 – Federación de Sindicatos Unidos – SUPE – c/DGI (TF 17.160-I); Publicado en Jornadas de Actualización en Jurisprudencia Administrativa y Judicial del 26/06/01; Rev. Impuestos 01/02-Pág. 54.; y referido a la interrupción de los plazos por la mera solicitud de la vista de las actuaciones.

¹⁴⁰ Manual..., página 487.

7. Que la producción de la prueba sea efectuada antes que se adopte la solución del caso, decidiendo sobre la cuestión de fondo traída a resolver.
8. Derecho a controlar la producción de la prueba hecha por la administración, sea pericial o testimonial.

Puede observarse que el citado autor incluye dentro del derecho a ser oído una comunidad de conceptos que al entender de otros autores, no los comprenderían. Tal cuestión, didáctica, si se quiere, no altera el contenido analizado, sobre el cual cabe realizar una apreciación.

A poco que se analizan los presupuestos reseñados, se observa que la inobservancia de cualquiera de ellos, trae aparejada una renuncia consciente a la búsqueda de la verdad. Ello por cuanto negar el derecho a conocer, a probar o a controlar los elementos en los que la administración funda su parecer, importa una renuncia, no sólo a conocer la verdad, sino también a su búsqueda, de la cual es participe el particular, quedando así obstaculizada por el parecer de la Administración, en tanto como intérprete de los hechos que investiga no cabe duda que éstos deben asentarse sobre el principio al que se renuncia, y del que la voluntad administrativa depende para formar su convicción plena y vinculada, de manera mediata, al interés que protege.

Dicho parecer sólo puede tener un fundamento legal si, en su trámite, cada parte ha tenido la posibilidad de discutir y sostener sus intereses, asegurando, el procedimiento dispuesto para ello, que los mismos sean adecuadamente confrontados en presencia de sus titulares y antes de que el encargado de instruir las actuaciones tramitadas –la administración– resuelva sobre la cuestión de fondo que le fuera llevada a decidir.

En tal sentido se remarca la vinculación existente entre el derecho de defensa y la búsqueda de la verdad, puesto que, quien dentro de un procedimiento sistemáticamente obstaculiza el proceder y parecer de una de las partes, poco le importa en definitiva la verdad o veracidad de los hechos que se discuten, y por consiguiente aquello que se le pueda ofrecer, ignorando que en su marcha es el ordenamiento el que le impone alcanzar la verdad.

La negación del derecho de defensa es incompatible con la búsqueda de la verdad jurídica objetiva, puesto que si bien la Ley N° 19.549, no obliga a la Administración a fijar los

hechos en función de lo sostenido por las partes ello no importa ni permite desconocer lo que éstas puedan aportar en la formación de la voluntad.

La ley no establece que la verdad pertenece al órgano obligado a encontrarla, sino que justamente para evitar ello dispone como un requisito previo esencial a la formulación de la voluntad administrativa, el procedimiento que contempla la participación de los interesados en el mismo. Éste resulta en definitiva una –la– herramienta necesaria que, al tiempo que compatibiliza el actuar administrativo con las garantías de los particulares, encamina su tarea hacia la búsqueda de la verdad jurídica objetiva, en su función antagónica de la obstinación administrativa.

La administración debe indagar como sucedieron los hechos realmente, indagación que no contempla sólo apreciarlos en la forma en que cree que han sucedido, dado que no sólo debe creerlo, debe estar convencida de ello y en tal punto la participación del interesado como colaborador le puede otorgar una visión diferente sobre los hechos que son objeto de discusión. *Con tal debate se busca, en esencia, la certeza de los elementos que conformarán los fundamentos de la resolución que se dicte, asegurando así que la verdad encuentre cabida en el procedimiento y que se halle contenida en el acto administrativo, uno de cuyos requisitos esenciales, integrado por la causa, esto es los antecedentes de hecho y de derecho, la vincula estrechamente con el contenido del acto administrativo –lo que dispone– y con los alcances que propone el principio de legalidad objetiva.*

II. B. 1. a). ii).- DERECHO A OFRECER Y PRODUCIR PRUEBAS

Este segundo elemento del debido proceso adjetivo comprende el derecho de¹⁴¹:

a) “Ofrecer y producir pruebas dentro del plazo que razonablemente fije la Administración en atención a la complejidad del asunto y a la índole de la prueba que deba producirse”; a ello cabe agregar que la prueba ofrecida sea producida antes que la administración resuelva la cuestión de fondo.

¹⁴¹ Cassagne, Juan Carlos; Obra Citada Pág. 36/37

b) “Reclamar de la Administración que requiera y produzca los informes y dictámenes necesarios para el esclarecimiento de los hechos y de la verdad jurídica objetiva”

c) “Controlar por sí mismos o por sus representantes todas las medidas de actuaciones que se produzcan durante el periodo de prueba”. Esto significa el derecho a controlar la producción de la prueba y alegar sobre la misma, no sólo la ofrecida y producida por él sino la producida por la propia administración

d) “Presentar alegatos y descargos una vez finalizada la etapa probatoria.” Es decir darle forma y contenido a la producción de la prueba que hubiere podido realizarse, explotando sus virtudes y minimizando sus desventajas.

Lo expuesto ilustra acerca de la necesidad de integrar el derecho a ser oído con la posibilidad, al ofrecer y producir la prueba, de sustentar los dichos con los medios necesarios para alcanzar la ansiada verdad. Sobre este punto cabe añadir que la administración debe otorgar al administrado la oportunidad de expresarse acerca de las afirmaciones realizadas, a fin de colaborar en la formación de la convicción de quien resuelve sobre de la verdad de sus dichos, y demostrar que, entre ellos y la –esquiva, a veces– verdad material buscada hay una coincidencia manifiesta.

Ello implica que los dichos, los agravios, las pruebas, los alegatos y/o cualquier otro elemento o medio ofrecido debe ser tenido en cuenta y ser considerado por el funcionario interviniente a la hora de dictar el acto administrativo respectivo, fundando con ellos su decisión.

El principio de motivación de los actos administrativos, le impone a este último el deber de considerar y analizar los elementos acercados por la parte, explicando en su resolución las causas o las razones que tuvo para aceptarlas o rechazarlas al momento de decidir, configurando el derecho del administrado a una decisión fundada, cuyo tratamiento en profundidad se realizará en los tópicos siguientes.

Sin embargo cabe traer a colación lo dicho por Escola en su obra que resume magistralmente lo expresado en el párrafo anterior al afirmar que; “Las peticiones hechas por el

administrado, así como sus alegaciones, dan lugar a dos obligaciones resultantes para la administración;

- a. La de considerar los argumentos y razones dadas por el particular y referirse a ellas al fundar su decisión;
- b. La de resolver expresamente, aceptándolas o rechazándolas, las peticiones efectuadas.”¹⁴²

Lo expuesto precedentemente es aplicable a todas luces respecto de las pruebas ofrecidas, tanto de las producidas como de las no producidas, ello en virtud de que, tal como lo sostiene Hutchinson la autoridad administrativa es la que indaga y determina los hechos a los que se refiere el litigio, y es la que ha de comprobar la verdad de los hechos alegados mediante la práctica *ex officio* de las pruebas respectivas, algo que indirectamente nos dirige y conecta con el siguiente elemento contenido en la trilogía administrativa del debido proceso adjetivo.¹⁴³

Agrega que en el procedimiento administrativo predomina el principio de la verdad material. Así mientras en los juicios civiles, en virtud del principio dispositivo, son los interesados los que ofrecen la prueba referida a sus alegaciones, en el procedimiento aludido todas las afirmaciones han de confrontarse con los hechos, y éstos han de acreditarse como ciertos para que puedan ser tenidos en cuenta por la resolución que se dicte, “...*puesto que únicamente la certeza de los hechos ofrece la seguridad exigida para el cumplimiento de los fines de la administración, que son independientes de la voluntad de las partes.*”¹⁴⁴

Por último cabe agregar, siguiendo en ello a Cassagne que si bien la facultad de ofrecer y producir pruebas se rige por la regla de la pertinencia y está limitada por el plazo que fije la Administración, por ello no deja de ser un principio general del procedimiento administrativo. Puesto que la circunstancia de la pertinencia y el plazo de producción conforman la reglamentación de un derecho que no impide su ejercicio, sino que por el contrario, para

¹⁴² Héctor Escola; *Tratado General del Procedimiento Administrativo*, Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1973. Pág. 146.

¹⁴³ Hutchinson, *Ley Nacional...*, Tomo II..., página 7. Sobre ello cabe preguntarse cuál es el parámetro que determina los alcances de la instrucción; esto es ¿en función de qué variable la administración determina los hechos pertinentes o procedentes?, ¿Por qué determinados hechos en lugar de otros? Al respecto se aprecia que el principio de la verdad jurídica objetiva extiende sus alcances a la dirección de la instrucción y determinación de los hechos que resultan relevantes a esa “verdad” que como norte marca el rumbo y el alcance de la protección del interés que la administración tutela.

limitarlo –como parte de la reglamentación–, primero debe haber podido ser ejercido. Por lo tanto su limitación es posterior al ejercicio que de él ha realizado el contribuyente o administrado, siendo indicativo que para determinar la pertinencia debe, al respecto, haberse tenido la oportunidad de ofrecer la prueba de las afirmaciones realizadas.¹⁴⁵

II. B. 1. a). iii).- EL ESCLARECIMIENTO DE LA VERDAD JURÍDICA OBJETIVA

En íntima vinculación con el principio de instrucción, Gordillo¹⁴⁶ incluye al principio de la verdad material por oposición al principio de verdad formal.

Agrega, en igual sentido que el resto de la doctrina citada, que en el procedimiento administrativo el órgano que debe resolver está sujeto al principio de la verdad material y debe ajustarse a los hechos. Prescindiendo incluso de que ellos hayan sido alegados y probados por el interesado, si tiene noticia acerca de hechos o pruebas que sean de público conocimiento, que se encuentren en poder de la Administración por otras circunstancias, en otros expedientes o simplemente que conozca su existencia y pueda verificarlos.

Aquí vale aclarar, como ya se ha expresado, que el hecho o la circunstancia de que la Administración tenga determinada certeza acerca de “hechos o pruebas que sean de público conocimiento o que se encuentren en poder de la administración”, no obsta a su control por parte del interesado.

Es decir que, la tenencia o posesión de información, por sí sola, no es indicativa de haber accedido a la verdad, sino de una mayor disponibilidad de datos que puedan ser agregados al expediente. La verdad jurídica objetiva en este punto obliga al órgano interviniente a disponer y utilizar dicha información –pues su meta es la satisfacción del interés público que tutela, que se halla particularizado en el procedimiento administrativo a través de la búsqueda de la verdad que le asegura dar con dicho interés a fin de disponer su satisfacción–, aún en el caso en que el particular no se hubiera expresado sobre ella, que le sea favorable, o que pareciera redundante su inclusión.

¹⁴⁴ Hutchinson..., Ley Nacional..., Tomo II..., página 7.

¹⁴⁵ La cuestión referida a analizar si la denegatoria de la prueba ofrecida se ajusta a derecho o no, es cuestión diferente a la que se trata específicamente en este punto. Si bien no se deja de reconocer su vinculación con el derecho de defensa cuando se confunde con la falta total de mérito acerca de la misma.

¹⁴⁶ Agustín Gordillo, Tratado de Derecho Administrativo, Tomo 2, La defensa del usuario y del administrado, 4º edición, Fundación de Derecho Administrativo. Pág. IX – 41.

En la búsqueda de la verdad no se admite la mala fe por parte de ninguno de los partícipes del procedimiento incoado. Ocultar información implica un desvío en el camino de la administración y en la protección del interés público tutelado, ya que como expresa Gordillo¹⁴⁷ “...con las observaciones y pruebas de los contrainterésados la Administración contará con mayores elementos de juicio y estará en más adecuadas condiciones de tomar la decisión que mejor responda a los intereses de la colectividad”.¹⁴⁸

La exposición de los elementos en poder de la administración, vinculados con los hechos que se discuten, propicia no sólo la participación del interesado, sino que determina la protección concurrente del interés público y del interés privado.

Sobre el punto cabe hacer una acotación vinculada al fundamento mismo del principio de impulso de oficio y al de la búsqueda de la verdad jurídica objetiva, que no sólo permite, sino que además propicia la utilización de lo que en derecho procesal se conoce con el nombre de conocimiento íntimo del Juez. Si bien en este caso va dirigido hacia la administración como sujeto de conocimiento, y no en particular hacia el funcionario designado para decidir, su aplicación al caso concreto debe efectuarse al establecerse su relación –la del conocimiento– con el dato administrativo.

Por el contrario, dentro del proceso dispositivo –civil–, tal solución resulta inaplicable, siendo el Juez quien ostenta las facultades de director de dicho proceso, como órgano imparcial traído a decidir sobre la cuestión planteada conforme con los principios que informan aquel proceso, no puede utilizar su saber privado y sólo puede dictar sentencia conforme con lo que las partes han establecido como límites respecto del alcance y contenido de la disputa judicial. (Ver conceptos de Couture)

Enseña Roland Arazzi¹⁴⁹ que “*el tribunal queda limitado a la consideración de aquéllo que los litigantes han planteado ante él [causa petita] y no puede conceder a ninguno de ellos más de lo que ha solicitado [ultra petita], ni una cosa distinta a la pedida [extra petita];*

¹⁴⁷ Tratado..., T. II, “Parte general”, pág. XVII-14; citado por Julio Comadira, Derecho Administrativo, pág. 129.

¹⁴⁸ Si bien el texto citado por Julio Comadira se refiere a la incorporación del principio de contradicción a los concursos, solicitudes de autorización, licitaciones, etc., con mayor razón se entiende adecuada su tratamiento en la forma aludida con relación al procedimiento de determinación de oficio.

¹⁴⁹ Roland Arazzi y Otros, en Debido Proceso, AAVV, Límites a la verificación de la verdad material o histórica. Rubinzal Culzoni. Pág. 294.

aquellas deciden el objeto litigioso pero debe quedar a cargo del juez lo que estime necesario para el esclarecimiento del asunto." Las partes son libres de disponer de sus derechos, incluso de los procesales.

Como puede observarse, a punto que se inicia el desarrollo del tema en cuestión, se asoman las diferencias conceptuales que, en su ámbito de aplicación, encaminan el procedimiento o el proceso hacia visibles efectos disímiles.

Respecto del proceso civil, el mencionado autor señala que en materia de prueba, el sistema dispositivo está referido al poder de disposición para denunciar fuentes de prueba o presunciones judiciales, y que las medidas de esclarecimiento no consisten en averiguación sino en verificación de lo que las partes habrán debido averiguar.

En el procedimiento administrativo, en cambio, no existe tal limitación. Puesto que el órgano decisor debe dirigir su accionar hacia la búsqueda de la verdad independiente de lo que la parte haya planteado al inicio o durante el transcurso de aquél. A ello agrega Gordillo que si la Administración no se ajusta a los hechos materialmente verdaderos, su acto estará viciado.¹⁵⁰

La voluntad administrativa, dirigida hacia "*la realización del interés público en forma inmediata y concreta*"¹⁵¹, debe ser "*independiente de la voluntad de las partes*"¹⁵². Un acuerdo de partes en el proceso civil es obligatorio para el Juez, pero no resulta obligatorio para el administrador, que debe comprobarlos.

Así ocurre en el caso de que iniciada la determinación de oficio y una vez notificada la vista de las actuaciones con sus correspondientes cargos, el notificado no se hiciera presente a ofrecer las pruebas que hagan a su descargo, en tal situación el juez administrativo deberá, de todas formas, analizar las actuaciones y fundar el acto de determinación, si lo hubiere, a efectos

¹⁵⁰ Vinculado ello con la causa del acto administrativo, con especial referencia a la inexistencia de los hechos en que se funda el órgano para dictar la resolución. Hablamos más precisamente de la inexistencia del supuesto de hecho respectivo –hecho imponible– que da nacimiento a la obligación tributaria.

¹⁵¹ Juan Carlos Cassagne, Acerca de la conexión y diferencias entre el procedimiento administrativo y el proceso civil. Revista Jurídica La Ley Tomo 1990-C. Pág. 967 en adelante.

¹⁵² Agustín Gordillo, Tratado..., Tomo 2. Pág. IX – 42.

de alcanzar la verdad de los hechos, conforme además con lo que le impone el artículo 35 del decreto reglamentario de la ley de procedimiento tributario.¹⁵³

Corroborando lo dicho, Gordillo sostiene que la decisión administrativa no puede depender de la voluntad del administrado de aportar las pruebas del caso, puesto que la misma debe ajustarse al principio de la verdad material.¹⁵⁴

En tal sentido la administración se encuentra comprometida a brindar la posibilidad de que el interesado manifieste su contradicción con los hechos y el derecho invocado por el órgano decisor, dado que la inobservancia de alguno de los elementos que componen el principio del debido proceso adjetivo, por parte de la Administración, en su calidad de impulsora del procedimiento, importará faltar a la búsqueda de aquella verdad.

Aquí, puede apreciarse la vinculación existente entre los supuestos previstos por la ley como mecanismos de defensa del contribuyente y el deber de buscar la verdad por parte del Fisco, a través de las facultades que le fueran conferidas.

A ello puede agregarse, con relación a la motivación del acto determinativo de oficio, que la ausencia de hechos ciertos y comprobados, por falta de impulso o instrucción, determinará la insuficiencia de aquélla, dado que la Administración ha renunciado concientemente a buscar la verdad material, puesto que entendida aquélla como la necesaria expresión de las razones y los fundamentos legales que la dirigieron a tomar la determinación que tomó, la insuficiencia aludida denotará y desnudará una causa inexistente motivada en la renuncia a la búsqueda analizada.

La administración está obligada positivamente, –artículo 7º de la L.P.A.– a fundar sus decisiones, por lo que cada determinación que dicte deberá estar obligatoria y necesariamente motivada, indicando las razones que tuvo para entender que el accionar del contribuyente se encontraba comprendido dentro del supuesto de hecho previsto en la norma tributaria, que es finalmente lo que el principio analizado intenta satisfacer, otorgando seguridad en la fijación de tales hechos, generadores de la obligación concebida legalmente.

¹⁵³ El mismo dispone que el juez administrativo podrá, en cualquier momento del proceso, disponer las verificaciones, controles y demás pruebas que, como medidas para mejor proveer, para establecer la real situación de los hechos.

¹⁵⁴ Agustín Gordillo, Tratado..., Pág. IX – 42.

Sobre lo expuesto, es justo explicar, como se anticipó, que la Ley N° 19.549 obliga a la Administración a orientar su decisión, o mejor dicho el procedimiento desarrollado para ello, en pos del esclarecimiento de la verdad jurídica objetiva, más no la condiciona decidir, o emitir el acto de determinación de oficio, sólo cuando la alcanza,¹⁵⁵ sino que le impone agotar las instancias para hacerlo. Ello en virtud de que si bien la verdad material es el norte, no sólo del procedimiento administrativo, sino también del judicial, no puede desconocerse que el procedimiento analizado culmina en un acto que debe proporcionar la “verdad procedimental”¹⁵⁶ o “verdad del procedimiento”, sujeta a control jurisdiccional posterior¹⁵⁷, y en tal punto se desconoce, con certeza, cuán cerca de la realidad ha quedado tal decisión.

Sobre ello puede agregarse que el análisis de esta última puede haber llevado al funcionario a la convicción de haber alcanzado aquella verdad, pero cabe señalar que ello no asegura, por cierto, que la verdad haya dado con él.

A lo expuesto corresponde añadir la concepción, que sobre el principio analizado, ha desarrollado Julio R. Comadira en su obra¹⁵⁸, y para quien la búsqueda de este último implica, durante el procedimiento, atrapar la realidad y sus circunstancias tal cual aquélla y éstas son, independientemente de cómo hayan sido alegadas y probadas por las partes.

Sobre el particular agrega que la mención del principio en cuestión como fin de la actividad instructora de la administración está expresamente contenida en la ley de procedimiento¹⁵⁹ y en el Reglamento Nacional de Procedimientos Administrativos¹⁶⁰, y se desprende además de la cláusula legal que permite incluir como objeto del acto administrativo a las peticiones no propuestas¹⁶¹ y de diversas disposiciones reglamentarias que otorgan facultades instructoras a la autoridad administrativa.¹⁶²

¹⁵⁵ No debe olvidarse que el alcance es otorgado por una persona con las limitaciones y las virtudes de cualquier ser humano, que en su interior deberá llegar al convencimiento de que ha encontrado la verdad, pero desconoce por cierto si la verdad lo ha alcanzado a él. Al respecto sólo puede alcanzar cierta convicción sobre los hechos que se le presentaron. El análisis de este ítem se encuentra íntimamente vinculado con el estudio de la sana crítica.

¹⁵⁶ Pedro J. Bertolino, *El Exceso Ritual Manifiesto*, Librería Editora Platense, 2da. Edición reelaborada y actualizada. La Plata, 2003. Pág. 147.

¹⁵⁷ Que puede modificarla, convirtiéndose en verdad procesal.

¹⁵⁸ *Derecho Administrativo...*, páginas 134 a 136.

¹⁵⁹ Recordemos que se haya normativizada en el artículo 1° inciso f) apartado 2°.

¹⁶⁰ Artículo 48 R.N.L.P.A. Que dispone que sin perjuicio de los informes y dictámenes cuyo requerimiento fuera obligatorio, según normas expresas que así lo establecen, podrá recabarse, mediante resolución fundada, cuantos otros se estimen necesarios al establecimiento de la verdad jurídica objetiva.

¹⁶¹ Artículo 7° inc. c) L.P.A.

Al respecto destaca que “...la posibilidad de incluir como objeto del acto administrativo a cuestiones no propuestas por el administrado –en tanto derivación de la juridicidad como principio ordenador del accionar administrativo y de la verdad jurídica objetiva como *télesis inspiradora de la actividad instructoria*– justifica [en su opinión] la admisión de la *reformatio in peius* en el procedimiento administrativo, sin perjuicio del debido respeto de los derechos adquiridos.”¹⁶³

Es decir, que si el “...procedimiento administrativo no sólo debe proveer a la satisfacción y garantía de los derechos e intereses de los administrados, sino también al cumplimiento de la objetiva juridicidad administrativa, debe aprehender la realidad y circunstancias como ellas son, más allá de los alegatos y probanzas de los interesados. Desde esta perspectiva, la *reformatio in peius*, con sustento en esta cláusula, tiene andamio en el procedimiento administrativo dentro del ámbito limitativo impuesto por los derechos adquiridos.”¹⁶⁴

Afirma que a pesar de que la Corte¹⁶⁵ pareciera haberle dado similares derivaciones al concepto en cuestión, tanto dentro del proceso civil como del administrativo, éste no puede asumir iguales alcances. Ello en virtud de que en el primero, la garantía de igualdad es insoslayable por parte del órgano judicial llamado a decidir, lo que importa la prohibición de suplir la negligencia de las partes, en tanto que en el segundo de los instrumentos mencionados, aún en los casos de aparente conflicto, su *télesis* esencial no es la resolución, sino la obtención de la decisión más conveniente al bien común.

En tal sentido trae a colación el fallo recaído en la causa Tres Ases SA, en donde la sala IV de la Cámara Nacional Contencioso Administrativa Federal ha sostenido que es de base constitucional la necesidad de acordar primacía a la verdad jurídica objetiva e impedir, por lo tanto, su ocultamiento formal, como exigencia del adecuado servicio de justicia que garantiza el artículo 18 de la Constitución Nacional, agregando que ese deber que pesa en primer término sobre los jueces se extiende también a la administración pública y a sus integrantes, en virtud de lo dispuesto por la L.P.A.

¹⁶² Artículos 46, 48 y 78 del reglamento.

¹⁶³ Señala que en contra de dicha afirmación se encuentran entre otros Gordillo y Marienhoff. En similar sentido Alfonso Butteler Diario La Ley del 02/05/05, pág. 1.

¹⁶⁴ Comadira, Julio, Derecho..., página 49.

Asimismo en citas a Dictámenes de la Procuración del Tesoro¹⁶⁶ destaca que el principio de la verdad material, que nutre el procedimiento administrativo, exige superar los meros formulismos de ajustarse simplemente a lo peticionado por las partes, sin que con ello se les niegue el acceso a los derechos que por ley les corresponde, aunque éstos, por omisión o ignorancia, no los invocaran en forma expresa o clara¹⁶⁷. Por ello la administración, dejando de lado el panorama que pretende ofrecerle el administrado, debe esclarecer los hechos, circunstancias y condiciones, tratando por todos los medios admisibles, de precisarlos en su real configuración, para luego sobre ellos, poder fundar una efectiva decisión¹⁶⁸.

Recuerda, a modo de conclusión, que en el procedimiento administrativo, a diferencia de lo que ocurre en el judicial, el órgano estatal no tiene por misión resolver un conflicto entre partes, motivo por el cual las limitaciones que a la potestad jurisdiccional del Juez le impone el accionar procesal de aquéllas no resultan aplicables a la administración y por ende éste debe adecuar su accionar a la verdad jurídica objetiva y superar, incluso con su actuación oficiosa, las restricciones cognoscitivas que pueden derivar de la verdad meramente formal presentada por las partes, de manera deliberada o no.

Sostiene, finalmente, que el principio estudiado no es absoluto, puesto que no resulta aplicable cuando el procedimiento concluye anormalmente, de acuerdo con las pautas fijadas por la ley y por su reglamento, lo cual implica una compatibilización con los diversos grados que el interés público puede asumir en el procedimiento administrativo.

Ahora bien, como puede observarse, la definición teórica del concepto analizado refiere de manera ineludible a la determinación “exacta” de los hechos tal cual ellos hayan sucedido en la realidad. Esto es, que durante el procedimiento se busca precisar los hechos – supuestos de hecho– en la medida en que ellos se manifestaron en el contexto en que acontecieron. Tal precisión o claridad es necesaria, en virtud de que sobre los mismos resultará

¹⁶⁵ En autos Resguardo Cía. De Seguros S.A., de fecha 27/12/88, Fallos 311:2821; J.A., 1990 III-443.

¹⁶⁶ Dictámenes 203:47. Citado por Julio R. Comadira, El acto..., página 41.

¹⁶⁷ Julio R. Comadira. Laura Monti (colaboradora) El Acto Administrativo en la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos. La Ley. Página 40/41.

¹⁶⁸ Dictámenes 204:61. Citado por Julio R. Comadira, El acto..., página 41. Acerca de ello cabe preguntarse ¿Qué pasa cuando el razonamiento expuesto no es suficientemente comprensivo de los hechos en que debe fundarse, a pesar de que se tiene la absoluta certeza de que los hechos aportados son representativos de lo que traduce por sí, cada uno de ellos pero que de su conjunto, o mejor dicho de su apreciación conjunta, surge con evidencia que algún hecho se encuentra ausente? La carga de la prueba se asoma como solución al entuerto planteado o como una salida probable del mismo. Si bien cada caso en especial presentará sus aristas particulares se entiende que la administración o el particular, ante tal evidencia deben instruir completando los hechos que, sustancial y materialmente, conforman la verdad que se quiere alcanzar.

aplicable la norma tributaria respectiva, de lo que se desprende además que no interesa tanto como hayan sido afirmados, sea por las partes, sea por la administración, sino cómo puede verificarse la medida exacta del suceso acontecido.

En función de esto último es que, en relación con los supuestos de hecho traídos inicialmente a discusión, resultaría admisible su ampliación, más no su substitución, en tanto ello implicaría una modificación del supuesto que conforma el objeto sobre el que se discute en el procedimiento, el cual debe encontrarse vinculado al objeto del acto con el que aquél finaliza y a la expresión de la causa contenida en la motivación del mismo, cuyos elementos se hallan a su vez hilvanados y proyectados hacia el acto en cuestión por el principio de congruencia.

De tal modo puede apreciarse que el acto administrativo, tal como expresa Cassagne al analizar el principio de la verdad material¹⁶⁹, resultará independiente de la voluntad de las partes, a la inversa de lo que acontece en el proceso judicial, donde el acuerdo de partes obliga al Juez, pero dependiente de la verdad que en él debe subyacer.

De lo expuesto surge que deberá prestarse especial atención, fundamentalmente, a determinadas situaciones en las cuales la administración se aviene a ampliar el objeto de la contienda, observándose de que manera tal circunstancia encuentra límite –o no– en los derechos que pudieran haber adquirido los contribuyentes luego de la notificación de la aludida vista, en relación con la suspensión del término de la prescripción introducida por la reforma realizada por la Ley N° 26.044.

Ello implica establecer cuál será el coto de la ampliación permitida respecto de los hechos oportunamente notificados y cuáles serán los contornos que hubieren demarcado los derechos adquiridos por el contribuyente, dibujados en este caso por el advenimiento de la prescripción extintiva, cuyo encuentro importará, en la confusión de ambos, el reconocimiento de los derechos que posee cada parte dentro del procedimiento.

Es decir que el coto de la ampliación de la “vista” estará dado, en este punto, por la prescripción que pueda oponer el contribuyente cuando aquélla revista la naturaleza de una reformulación sustitutiva, y tal oposición encontrará su límite en el objeto de la ampliación

¹⁶⁹ Derecho..., Tomo II..., página 319.

aludida, cuando la naturaleza de ésta –ampliación– haga a una mejor fundamentación y conocimiento de los hechos contenidos en la misma.

A modo de resumen cabe aclarar que la administración tributaria puede ampliar los hechos inicialmente notificados –siempre vinculados a la obligación tributaria objeto del cargo formulado en la vista– cuando, de alguna manera aquéllos contenidos en la ampliación son complementarios de aquellos otros que fueran inicialmente notificados o cuando por alguna circunstancia producida durante el desarrollo del procedimiento los hechos notificados en la ampliación se hubieren manifestado como necesarios para la conformación o confirmación de los oportunamente notificados, o simplemente haber surgido como parte integrante de los mismos¹⁷⁰.

La referencia en este punto es a todos aquellos elementos que se ubican siempre en derredor de los hechos cuya tipificación genere el nacimiento de la obligación tributaria que se discute, y que sirven por lo tanto para fijar los alcances de esta última. Ello deja fuera de la definición, por consiguiente, a aquellos hechos vinculados a otras obligaciones con supuestos de hecho diferentes.

La enunciación esbozada anteriormente, efectuada a título de ejemplo, no resulta comprensiva de todas las hipótesis posibles, en virtud de que en cada caso en particular deberá analizarse la íntima conexión que pudiera existir entre los hechos formulados en el cargo inicial y aquéllos que son objeto de una nueva notificación, ya que sólo después de un meticoloso análisis podrá interpretarse si su incorporación al procedimiento representa una ampliación, con su pertinente conexión al objeto y la causa del acto administrativo a dictarse, o una modificación del cargo inicial, así como de la causa y objeto de la resolución a emitirse, concluyéndose que la obligación tributaria que emanaría de ésta difiere de la que inicialmente fuera expresada en los cargos notificados en la vista, la que lleva anexada además, de manera dependiente, la imputación penal correspondiente.

Es decir que así como la administración con la emisión del acto administrativo tiene por función aplicar la ley partiendo de un supuesto de hecho determinado durante el procedimiento para crear una obligación a cargo del destinatario del mismo, de igual modo debe entenderse el principio de la verdad material, conectándolo siempre de manera ineludible al supuesto de hecho que el órgano competente intenta determinar, por aplicación particular del

¹⁷⁰ La enunciación realizada es a título ejemplificativo.

principio de congruencia y por que de ese modo se materializan los elementos esenciales del acto administrativo.

Como se ha expresado, el procedimiento de determinación de oficio se inicia a efectos de intentar restablecer una situación jurídica determinada, con sustento en el principio de juridicidad y en la propia competencia del órgano instituido para ello –en el que la determinación estudiada representa una de sus funciones–, teniendo como origen los antecedentes obtenidos durante el procedimiento de recolección –de inspección–, los cuales forman parte de los cargos –formulados– que son notificados al contribuyente mediante una vista y que incluyen, además de los fundamentos que dan origen al procedimiento –el incumplimiento respectivo–, la conclusión inicial a la que ha llegado sobre los mismos, es decir la presunta obligación tributaria adeudada por el responsable, así como la imputación penal derivada de dicho incumplimiento –no de otro–.

Por lo tanto es en función de tal obligación que el principio analizado opera de manera ineludible, puesto que su funcionalidad se haya íntimamente relacionada con permitir y asegurar la determinación, verificación y esclarecimiento de los hechos generadores de aquella obligación en su justa medida, independientemente de cómo fueran expuestos estos últimos por las partes al inicio, o durante, el procedimiento, pero sin admitir con ello su modificación, en virtud de que la Administración debe asegurarse que al momento de emitir la respectiva resolución determinativa, ésta se encuentre impregnada esencialmente del principio de congruencia y por consiguiente del de legalidad¹⁷¹, habiéndose asegurado de que el hecho verificado durante el iter que se analiza sea aquél que da nacimiento a la deuda fiscal, de tal modo que el derecho tributario administrativo o formal no prevalezca sobre el derecho tributario material o sustantivo, ni sobre el derecho de defensa del contribuyente.

En torno a lo expuesto no cabe más que preguntarse qué ocurre si durante el citado procedimiento la administración descubre que los hechos discutidos no responden a la obligación notificada oportunamente, sino que estos representan un supuesto de hecho diferente al formulado en el cargo inicial.

Sobre ellos debería, en principio, iniciar un nuevo procedimiento de determinación de oficio en virtud de que nos encontramos frente a una “nueva” obligación, aún en la medida en

¹⁷¹ Asumiendo a este último como conjunción del tandem jurídico, supuesto de hecho-efectos jurídicos determinados.

que los elementos oportunamente notificados y analizados durante el procedimiento “anterior” resulten el fundamento de la misma.

Tal situación deviene en el sentido expuesto toda vez que el principio analizado opera, dentro del procedimiento incoado, como un elemento que faculta a la administración a determinar los hechos en la dimensión en que éstos sean o hayan sucedido en la realidad.

Es decir que aquél opera como un instrumento que auxilia a la administración en la determinación del alcance de los hechos que se discuten, por lo que en cada situación deberá estarse a las circunstancias de “cada caso”, analizando, si conforme con los distintos principios que se conjugan en las relaciones entre el fisco y los contribuyentes, cabe reformular la vista notificada, modificándola, o complementarla ampliando los fundamentos de la misma.

Esto puede entenderse de modo simple asumiendo que el principio bajo análisis extiende su ámbito de aplicación, con el alcance expuesto, hasta los confines del procedimiento, pero no más allá. Por lo tanto como expresa la Ley General de Costa Rica sobre el tema “*En el procedimiento administrativo se deberán verificar los hechos que sirven de motivo al acto final en la forma más fiel y completa posible, para lo cual el órgano que lo dirige deberá adoptar todas las medidas probatorias pertinentes y necesarias, aún si no han sido propuestas por las partes y aún en contra de las voluntad de éstas últimas.*”¹⁷²

Es decir que “*La Administración ordenará y practicará todas las diligencias de pruebas necesarias para determinar la verdad real de los hechos, objeto del trámite, de oficio o a petición de parte.*”¹⁷³

Si bien, en general las normas no aluden a los casos en que se compruebe que los hechos son inexistentes, o dicho de otro modo, que los que se vinculan a la norma jurídica que tenía en vista aplicar la administración no son precisamente los hechos objeto del trámite inicial, debe afirmarse, y entenderse al respecto, que ello equivale a haber comprobado la inexistencia de los mismos durante el procedimiento que al efecto se había iniciado.

¹⁷² Artículo 221 de la Ley General de la Administración Pública de Costa Rica de fecha 28/04/1978.

¹⁷³ Artículo 297.1 de la Ley General...

Ello por cuanto, el principio en cuestión intenta facultar y dotar al órgano interviniente de las herramientas necesarias que lo apuntalen y le permitan, en su accionar, definir los hechos –tal como sucedieron– sobre los que aplicará la norma jurídica, dejando en claro que de algún modo el principio bajo examen se ha aplicado, puesto que en su instrumentación ha ayudado al órgano a develar que el supuesto de hecho traído al procedimiento no ha sucedido de manera que sobre él recaiga norma jurídica alguna.

Por último, vinculado al concepto de verdad material se encuentra, como aliado, el principio de informalismo a favor del administrado. Ello por cuanto, en el entendimiento de la Corte Suprema de Justicia, el exceso del rito dentro de los procesos judiciales no venía a favorecer la búsqueda de aquella verdad, sino más bien a entorpecerla, por lo que la creación pretoriana de la figura del exceso ritual manifiesto acudió a salvar el derecho que dicho exceso procesal ocultaba.

En tal sentido el principio mencionado viene en el procedimiento administrativo, al punto que favorece y facilita el accionar del administrado, a resguardarlo de la arbitrariedad administrativa, obligando a ésta a esclarecer la verdad de los hechos más allá de los formulismos sobrevinientes, en virtud de que la ley ha establecido positivamente aquella creación jurisprudencial.¹⁷⁴

Un precavido análisis del principio en cuestión estima prudente, tal como lo ha hecho la ley, ajustar la búsqueda intentada al principio de contradicción, puesto que si bien la administración debe “descubrir” la verdad de los hechos, debiendo para ello requerir y producir los informes y dictámenes necesarios para el esclarecimiento de los mismos, la norma es precisa al establecer que todo ello debe hacerse “con el contralor de los interesados y sus profesionales...”

Es decir que al respecto cabría definir además el principio de contradicción de manera particular, y desde una apreciación genérica orientada a su vez al proceso judicial como contralor jurisdiccional posterior, más allá de las apreciaciones vertidas anteriormente al momento de referirse a los principios que rigen el procedimiento administrativo. Ello pretenderá hacerse al tratarse los principios generales del Proceso Civil.

¹⁷⁴ Ver al respecto desde el leading case Coladillo...

Ahora viene al caso tratar el derecho del contribuyente a una decisión fundada, ligado estrechamente como se verá a la motivación del acto, que conecta lógicamente los hechos con el derecho aplicable y las razones tenidas por el órgano para establecer tal conexión.

II. B. 1. a). iv).- DERECHO A UNA DECISIÓN FUNDADA

Como se ha anticipado este derecho se conecta con el deber genérico de motivar los actos administrativos impuesto por el art. 7 inc. e) de la ley 19.549¹⁷⁵, que comprende el derecho a que se resuelvan las cuestiones propuestas y se consideren los principales argumentos, en tanto fueren conducentes a la solución del caso.¹⁷⁶

Es decir que representa el derecho del administrado a que la Administración, al resolver, contemple aquéllo que ha alegado y resuelva su petitorio. En tal sentido la decisión deberá hacer “expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas”¹⁷⁷, haciéndose cargo en su resolución tanto de lo expuesto y expresado, como de lo pretendido por el administrado, evitando con ello resolver incongruentemente¹⁷⁸.

“La norma no obliga a la Administración a considerar todos los argumentos expuestos o desarrollados por el recurrente, sino sólo aquellos que revisten carácter principal, debiéndose considerar por tales aquellos que se vinculen por su importancia y causalidad con la pretensión”¹⁷⁹ (cuestiones propuestas).

Finalmente el acto dictado por la administración, debidamente fundado, es decir haciendo mención de las pretensiones y peticiones del administrado, aceptándolas o

¹⁷⁵ Motivación: deberá ser motivado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto, consignándose además los recaudos indicados en el inc. b (causa).

¹⁷⁶ Este principio, concebido con mayor amplitud, guarda analogía, según Cassagne, con el derecho a una Tutela Judicial Efectiva. *Derecho Administrativo. Tomo II*. Ed. Abeledo Perrot. Pág. 323. Ver también la sentencia del Tribunal Fiscal recaída en la causa Club Sportivo Baradero; T.F.N. Sala C – 27/10/93 – en ella el citado tribunal dijo que: ‘El acto apelado transgrede lo dispuesto por el Art. 24 de la LPT (hoy 17), que requiere una resolución fundada, y por el Art. 7 inc. b) y d) de la ley 19.549, que establecen respectivamente, que el acto deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirven de causa, y que deberá ser motivado expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitirlo’, agrega el vocal instructor que ‘La doctrina de la arbitrariedad en cuanto vicio que hace antijurídico a un acto ha sido reiteradamente aplicada para revocar o anular la decisión administrativa sobre los hechos controvertidos, si ella se apoyara tan solo en la voluntad arbitraria de los funcionarios, o implicara denegación de la defensa en juicio (Fallos 244:554).

¹⁷⁷ Art. 1º, inc f), ap. 3º.

¹⁷⁸ Carlos A. Petit – T.F.N. Sala C – 04/05/00; C.N.A.C.A.F. Sala III confirmando el criterio sostenido por tribunal a quo con fecha P.E.T. Nº ...

rechazándolas, teniendo en este último caso la obligación de dar las razones de dicha desestimación, deberá ser notificado al sujeto afectado, dándole así oportunidad de impugnarlo; ante el superior administrativo o ante la justicia ordinaria, según sea lo establecido en la normativa procesal aplicable.

A través del desarrollo de los tres elementos que componen la trilogía administrativa del debido proceso adjetivo se observa que los mismos no son excluyentes entre sí, sino por el contrario armónicos y complementarios en sus funciones.

Son por lo demás fundamentales a la hora de evaluar los alcances de una decisión administrativa y los efectos que pudiera o no producir respecto de los afectados por ésta, encontrándose presentes en toda determinación de tributos realizada por el Organismo Recaudador y la inobservancia de éstos acarrea su nulidad.

La conexión permanente de estos tres principios se evidencia en la motivación a través del principio de congruencia. El dictado de una Resolución apartándose de los fundamentos propios de la vista previa, implica no sólo desconocer los propios fundamentos de la Administración al iniciar la actuación que se resuelve, sino también apartarse de las peticiones, pretensiones y pruebas ofrecidas por el particular, reunidas y ofrecidas en concordancia con los fundamentos iniciales de la actuación.

El apartamiento de lo alegado por el particular o contribuyente respecto de la resolución final recaída dentro de un procedimiento de determinación de oficio, sin haber declarado fundadamente su inconducencia, manifiesta y exterioriza la falta de motivación del acto administrativo, el cual no carga en su mochila el peso de las peticiones del administrado ni el peso del análisis o mérito de las pruebas ofrecidas por éste.¹⁸⁰

Finalmente, no puede dejar de observarse que vinculado con el mismo se halla el deber de motivar los actos administrativos, es decir de expresar las razones que llevaron al órgano competente a dictar la resolución de la que se trata. Por ello, y con la salvedad expuesta, puede anticiparse que la falta motivación o su inadecuada expresión desnudará, entre otras cosas,

¹⁷⁹ Cassagne, Juan Carlos; Obra Citada Pág. 37

¹⁸⁰ Acerca de la diferencia entre falta total de merituación y desestimación de la prueba por considerarla inconducente, ver la sentencia del TFN recaída en Representaciones Artísticas E.A.P.E. S.A. – T.F.N. Sala A – 20/09/00.

el haber omitido la búsqueda de esa verdad, puesto que entendida aquélla como la necesaria expresión de los hechos, es decir de su causa –presupuesto de hecho– y de sus fundamentos legales, su inexistencia implicará, además de haber renunciado a dicha búsqueda, la pertinente nulidad del acto debido a la falta o inexistencia de su causa, es decir de los antecedentes de hecho de justifiquen la aplicación del derecho invocado.

II. B. 2. b).- NOCIONES SINTÉTICAS EN TORNO A LOS PRINCIPIOS ANALIZADOS Y SU VINCULACIÓN CON LOS PRINCIPIOS DEL PROCESO CIVIL QUE SE DESARROLLARÁN A CONTINUACIÓN.

Antes de continuar cabe aclarar en este punto, a modo de conclusión preliminar, que tal como lo expresa Millar en su obra¹⁸¹, en el proceso civil existe, por una parte, un principio que determina los alcances y el contenido de la contienda, es decir su objeto, incluyendo el pleno dominio de sus derechos materiales y procesales –al que llama de elección dispositiva–; por otra parte existe un principio que faculta a las partes a ejercer, dentro del procedimiento judicial, el poder que aquél les ha conferido, reconociéndole a éstas la función y la facultad de aportar el material de la causa, como límite además a la discusión de su contenido –al que denomina principio de presentación por las partes, contrario al de investigación judicial–; y por último concurre un principio que establece las tareas relativas a la marcha del procedimiento –impulso del proceso o del procedimiento–.

Es decir que nos encontramos ante un aspecto determinante de ambos procesos, puesto que así como en el proceso civil las partes pueden precisar su objeto, conservando las facultades para disponer del mismo y la libertad de aportar los elementos que consideren pertinentes para defender sus derechos y determinar su alcance, teniendo además la obligación de impulsarlo, en el procedimiento administrativo no poseen, en general, ni la disposición de su objeto, ni la exclusividad sobre el material aportado al mismo como límite del entuerto procesal.

Ello así toda vez que, el principio de oficialidad priva a las partes de su potestad sobre el objeto¹⁸² –que no queda ligado exclusivamente al poder de disposición de éstas–; el principio

¹⁸¹ Robert Wyness Millar, *Los Principios Formativos del Procedimiento Civil*, Ediar S.A. Editores, Buenos Aires 1945, Capítulos III y IV.

¹⁸² Aquí debe destacarse que existe la posibilidad de que el contribuyente se allane a las pretensiones del fisco durante el procedimiento de determinación de oficio, disponiendo por tanto de su derecho a litigar en él. En tal sentido los alcances del principio enunciado quedarían precisados fundamentalmente en torno al objeto procesal en discusión y a la extensión que quepa darle a éste durante el procedimiento. Queda subsistente sin embargo la

de investigación o instrucción de oficio faculta a la administración a instruirse, a investigar los hechos por iniciativa propia, haciéndose de las pruebas necesarias para ello; y el denominado impulso de oficio obliga a esta última a impulsar el procedimiento hacia las etapas subsiguientes.

De lo expresado cabe deducir que los deberes y facultades enunciadas se orientan con el fin de alcanzar la Verdad Jurídica Objetiva a lo largo del procedimiento, lo cual implica que la administración, no sólo debe instruirse, comprobando los hechos alegados por las partes durante el procedimiento, sino que además debe averiguar cómo éstos sucedieron realmente. Es decir que no debe limitarse a buscar su convicción conforme con los dichos y elementos aportados -por las partes o por ella misma-, sino que además, debe considerar la existencia de otras circunstancias relativas a tales hechos -los formulados en el cargo- corroborando razonadamente la posibilidad de que los hechos enunciados pudieren no haber existido o haberse producido de una forma diferente a la oportunamente expresada, o hallarse incompletos.

Así, para quienes sostienen que el procedimiento representa “un asunto de administración”, ésta debe encaminar sus esfuerzos durante el desarrollo de aquél -conforme con las facultades que les fueron otorgadas- a escudriñar los hechos, teniendo la obligación de considerar además a aquéllos que no han sido presentados por las partes pero que se encuentran vinculados a éstos. Esto último en virtud de que los administrados no determinan ‘a su medida’ el objeto del procedimiento, sino que el mismo se encuentra determinado, en última instancia, por el interés que el órgano competente debe tutelar, cuya satisfacción a través del iter analizado resultaría posible gracias a los principios que informan el procedimiento, y que se encontraría particularizado dentro de este último por el principio de la verdad jurídica objetiva, que representa en él el rumbo hacia dónde debe enderezarse el accionar administrativo, cumpliendo la función de guiar el aludido accionar hacia el objeto de su competencia.

En síntesis la administración debe reunir el material concerniente al litigio, por aplicación del principio de instrucción, que le permite -como se ha expresado- hacerse de los elementos necesarios para alcanzar la convicción suficiente, y que conforme con el principio de oficialidad encuentra determinado su objeto por el accionar competente de la administración privando a las partes de su disposición.

potestad y el deber administrativo de aplicar la ley tributaria en su preciso sentido, resguardando el principio de legalidad, encontrándose impedida de recaudar, en virtud de su competencia, importes que no deriven de obligaciones tributarias ex lege.

Los hechos de que se trata pueden variar durante el procedimiento, tanto como las soluciones a las que tales hechos conlleven, conforme resulte de la aplicación del principio de la verdad jurídica objetiva toda vez que este último, al permitir al órgano interviniente avanzar más allá de lo alegado por las partes y considerar hechos no traídos a consideración por estas últimas o no ventilados al inicio del procedimiento, puede dar forma a dos alternativas de solución; así, en tanto estén estos últimos vinculados indisolublemente a los hechos iniciales, vendrán a agregar fundamentos a los cargos iniciales, si por el contrario aquéllos se hallan disociados de los hechos constitutivos de la litis serán, entonces, el fundamento de una nueva determinación.¹⁸³

La ampliación mencionada sólo puede instrumentarse dando previo traslado de la cuestión a la parte que no la hubiese mencionado o propuesto, a efectos de que ésta pueda alegar sobre el elemento cuestionado, participando así del debido derecho de defensa –debido proceso adjetivo–. Ello en virtud de que, si bien a la Administración le está permitido apartarse de los hechos alegados –en un principio– por las partes, ello no importa que posea el derecho de imponer su voluntad o su visión de los mismos, sino que por el contrario tal imposición importa la obligación de asegurar el ejercicio pleno del principio de legalidad, dado de que tales sucesos no son sino los supuestos de hecho generadores de efectos jurídicos determinados por las normas que, en definitiva, aplicará el órgano competente al dictar el acto administrativo.

Sin perjuicio de lo expuesto cabe aquí aclarar una cuestión de suma importancia. Si bien se ha dicho que las partes se encuentran privadas de establecer o determinar el objeto de la contienda, ello no necesariamente les impide entablar o comenzar una discusión administrativa, sino que por el contrario pueden realizarlo –v.gr. demanda de repetición–.

En torno de ello debe recalcarse, según surge de la Ley de Procedimientos Administrativos, que el objeto del procedimiento administrativo no quedaría fijado o inmutablemente determinado con dicha presentación, en virtud de que dicha norma brinda facultades a la Administración en la búsqueda de la verdad, pero tal interpretación no resulta extensiva “de manera automática” al régimen en estudio.

El procedimiento tributario representa un procedimiento administrativo especial con particularidades propias, tanto en la faz determinativa como recursiva, así como en lo concerniente a las acciones o demandas de repetición, tal como se observa, por ejemplo, en la

¹⁸³ Ver Art. 7° y 14° de la LPA y lo que dice Comadira –Derecho Administrativo–.

obligación del órgano fiscal de formular los cargos al contribuyente a través de una vista que resume la pretensión fiscal al inicio del procedimiento de determinación de oficio.

En relación con esto último cabe señalarse que la certeza en cuestión debe ser indagada, en dicho procedimiento, siempre dentro del marco del debido respeto por el derecho de defensa y de contradicción por parte del contribuyente, lo cual implica reconocer que, si bien la actuación se inicia con una pretensión determinada –fijada de inicio por la administración–, que intenta preservar el debido proceso adjetivo, tiene por función establecer los hechos que, en principio, se discutirán durante la litis administrativa, en tanto el interesado debe saber con certidumbre meridiana sobre que alegar y probar.

La determinación de los hechos se fija entonces como mecanismo de defensa y posibilita en tal sentido el oportuno ejercicio del derecho tutelado, pero por aplicación del principio de la verdad jurídica objetiva, los hechos enunciados pueden resultar razonablemente ajustados o ampliados, conforme con el contexto originalmente determinado por su objeto.

Es decir que si durante el transcurso del procedimiento de que se trata la administración considera la existencia de hechos nuevos –vinculados a los planteados–, aprecia una visión diferente respecto de los puntualmente alegados, o descubre que los hechos no se corresponden con su pretensión inicial, tal ampliación o modificación del objeto oportunamente establecido, además que, en virtud de las circunstancias, debe ser inmediatamente notificada al interesado para que éste se encuentre en condiciones de ejercer su derecho a contradecir dado que la administración al tiempo que satisface el interés general debe preservar los derechos y garantías del administrado, traerá consecuencias disímiles acordes con las alternativas de solución determinadas para cada caso.

Es decir que en tanto la administración, sustentando razonablemente los motivos que le sirvieron de base para modificar en algún sentido su decisión inicial, reformulando los hechos que son objeto de determinación, o ampliando los que forman parte del procedimiento de determinación, por su vinculación con los hechos y cargos formulados, deberá iniciar un nuevo procedimiento determinativo o continuar con el vigente, contando con el plazo respectivo para presentar todos los elementos que hagan al derecho de defensa del contribuyente.

III.- NOCIONES GENERALES ACERCA DE LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL PROCESO Y DEL DERECHO PROCESAL CIVIL. SU VINCULACIÓN CON EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE DETERMINACIÓN DE OFICIO. FINALIDADES.

Explica Damarco¹⁸⁴ que la idea misma de respeto y protección de los derechos individuales permitió el desarrollo de un derecho procesal fundado sobre ciertos principios fundamentales.

Así se distinguió entre actividad judicial y actividad administrativa en razón del órgano, la función y los fines, enunciándose aquellos principios básicos del derecho procesal, como el debido proceso y el derecho a la jurisdicción; la necesidad de que la función judicial sea exclusiva del estado y obligatoria y que el Juez tenga el monopolio del proceso y la posibilidad de la coerción jurídica.¹⁸⁵

Sobre ello agrega, que ninguno de estos principios tendría sentido alguno, si además no concurre otro fundamental para la existencia del verdadero estado de derecho; la independencia del Juez. Independiente de cualquier tipo de poder o parcialidad, abstrayendo del pleito que se desarrolle cualquier interés particular de quien sobre él decide.

Dentro de los principios inherentes al proceso propiamente dicho menciona los principios de contradicción, de publicidad, obligatoriedad de los procedimientos, verdad procesal y cosa juzgada.

Devis Echandía en su obra¹⁸⁶ destaca también la división que puede realizarse en torno de los principios fundamentales de la ciencia del proceso. Así propone el análisis de los mismos partiendo de dos categorías: los que sientan las bases generales del derecho procesal y los que miran la organización del proceso. A ello cabe agregar otra división que distingue aquellos consagrados constitucionalmente como el caso del principio de la inviolabilidad de la defensa en juicio y del debido proceso.

¹⁸⁴ 1º Jornadas..., CPCE-Córdoba.

¹⁸⁵ Jorge H. Damarco, 1º Jornadas..., CPCE-Córdoba.

¹⁸⁶ Hernando Devis Echandía; Compendio de Derecho Procesal, Editorial ABC, Bogotá, 1985, página 37.

III. A.- PRINCIPIOS DEL DERECHO PROCESAL.

III. A. 1.- PRINCIPIO DEL INTERÉS PÚBLICO O GENERAL EN EL PROCESO.

Explica Devis Echandía¹⁸⁷ que tanto el proceso civil, como el penal o el contencioso administrativo son de interés público, en virtud de que persiguen y garantizan la armonía, la paz y la justicia social.

III. A. 2.- PRINCIPIO QUE ESTABLECE EL CARÁCTER EXCLUSIVO Y OBLIGATORIO DE LA FUNCIÓN JURISDICCIONAL DEL ESTADO.

El autor citado expresa que este es un principio elemental, pues es el fundamento de la existencia misma del Estado como organización jurídica. Sus consecuencias son: prohibición de la justicia privada y obligatoriedad de las decisiones judiciales.

En igual sentido Damarco expresa que la función judicial es exclusiva del Estado y, además obligatoria, siendo desempeñada sólo por los órganos del Estado para los cuales la Constitución ha previsto una organización. Estos órganos, dado su fin tienen el monopolio del proceso.¹⁸⁸

III. A. 3.- PRINCIPIO DE LA INDEPENDENCIA DE LA AUTORIDAD JUDICIAL.

Señala además que busca la obtención de una recta aplicación de la justicia, es indispensable que los funcionarios encargados de tan delicada misión puedan obrar libremente en cuanto a la apreciación del derecho y de la equidad, sin más obstáculos que las reglas que la ley les fije.¹⁸⁹

Palacio refiere a este principio como la garantía a los “Jueces Naturales”, cuyo objeto es asegurar a los habitantes una justicia imparcial, que resulta afectada cuando personas no provistas de jurisdicción se atribuyen el poder de resolver.¹⁹⁰

¹⁸⁷ Ob. cit., página 37.

¹⁸⁸ Jorge Héctor Damarco, Seminario Intensivo de Procedimiento Tributario, reunión del 18/03/1998, A.A.E.F.; Publicado en P.E.T. Nros. 156 y 158, Editorial La Ley.

¹⁸⁹ En igual sentido Jorge Héctor Damarco, Seminario Intensivo de Procedimiento Tributario en la A.A.E.F., 1º Reunión, publicado en P.E.T. N° 60. Editorial La Ley.

¹⁹⁰ Lino E. Palacio, Derecho Procesal Civil, Tomo I, Abeledo Perrot, pág. 142.

III. A. 4.- PRINCIPIO DE LA IMPARCIALIDAD RIGUROSA DEL FUNCIONARIO PÚBLICO.

Este principio contempla la ausencia de todo interés del Juez en la decisión sometida a su arbitrio, distinto del de la recta aplicación de la justicia.¹⁹¹

Ello implica, sostiene Devis Echandía, que al juez le está vedado conocer y resolver asuntos en que sus intereses personales se hallen en conflicto con su obligación de aplicar rigurosamente el derecho. No se puede ser juez y parte en un mismo proceso.¹⁹²

III. A. 5.- PRINCIPIO DE IGUALDAD DE LAS PARTES ANTE LA LEY PROCESAL Y ANTE EL PROCESO.

De este postulado el citado autor deduce dos consecuencias: a) que en el curso del proceso las partes gozan de iguales oportunidades para su defensa, lo cual tiene fundamento en la máxima *audiatur ex altera parts*, que viene a ser el postulado que consagra la igualdad de los ciudadanos ante la ley; y b) que no son aceptables los procedimientos privilegiados.

Al respecto estima Palacio que pese a no ser una garantía constitucional constituida con especial referencia al proceso judicial, tiene aplicación en él. Así señala que la garantía instituida por el artículo 16 de la Constitución Nacional no es absoluta o aritmética. Por el contrario, siempre se ha entendido que ella consiste en el derecho de que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se acuerda a otros en igualdad de circunstancias, creando distinciones arbitrarias o injustas.¹⁹³

Llevada al plano del proceso significa que “*dentro de una razonable igualdad de condiciones o de circunstancias, debe dispensarse a las partes un tratamiento igualitario en el planteamiento de sus pretensiones y defensas.*”¹⁹⁴

¹⁹¹ Devis Echandía, Ob. cit., página 38.

¹⁹² En igual sentido Jorge Héctor Damarco, 1º Jornadas..., CPCE-Córdoba y Seminario..., 1º Reunión A.A.E.F., 23/03/1994, P.E.T. N° 60.

¹⁹³ Lino E. Palacio, Derecho Procesal Civil, Tomo I, Nociones Generales, Abeledo Perrot, pág. 155.

Al respecto recuerda que el artículo 34, inc. 5), ap. c) autoriza a los jueces y tribunales a disponer de oficio, todas las medidas necesarias para mantener la igualdad de las partes en el proceso, y que tal principio ha sido reiteradamente invocado por la jurisprudencia para decidir que las facultades instructorias acordadas a los jueces no pueden ejercerse para suplir la omisión o la negligencia de las partes en la materia de ofrecimiento y producción de pruebas.¹⁹⁵

III. A. 6.- PRINCIPIO QUE CONTEMPLA LA NECESIDAD DE OIR A LA PERSONA, CONTRA LA CUAL VA DIRIGIDA LA DECISIÓN, Y EL DERECHO DE DEFENSA DURANTE EL PROCESO.

Si bien este principio será tratado en un acápite particular dentro de este punto, cabe mencionar que el autor reseñado sostiene que de él emanan dos consecuencias: que las sentencias proferidas en un proceso sólo afectan a las personas que fueron parte en el mismo, o a quienes jurídicamente ocupen su lugar, y que debe ser citado el demandado para que concurra a defender su causa.

Completa ello diciendo que en materia civil este principio tiene tanta importancia como en la penal, puesto que la defensa del patrimonio y de la familia es tan necesaria como la de la libertad física.

Al respecto Palacio asevera que en nuestro ordenamiento este principio deriva de la cláusula constitucional que asegura la inviolabilidad de la defensa en juicio de la persona y de sus derechos (artículo 18 C.N.)¹⁹⁶, aunque como advierte Millar, es inseparable de toda administración de justicia organizada y encuentra también expresión en el precepto romano “audiatur et altera pars”.

Agrega que el artículo 18 de la Constitución Nacional asegura la inviolabilidad de la defensa en juicio de la persona y de sus derechos. Esta garantía supone, por lo tanto, la posibilidad de ocurrir ante algún órgano judicial en procura de justicia¹⁹⁷, así como la de aportar ante ese órgano las alegaciones y las pruebas que respalden los derechos invocados.

¹⁹⁴ Lino E. Palacio, Derecho Procesal... I, pág. 156.

¹⁹⁵ Lino E. Palacio, Derecho Procesal... I, pág. 157.

¹⁹⁶ Lino E. Palacio, Derecho Procesal... I, pág. 262.

¹⁹⁷ Palacio, Derecho Procesal... I, cita a Fallos 193:135; 234:82; 235:104; 246:87; 254:116 y 268:231 en pág. 144.

Entiende así que la primera posibilidad se frustra cuando se priva a los interesados de toda oportunidad útil para requerir de los jueces una decisión fundada sobre el derecho que estiman asistirle, o cuando, por consideraciones rituales, el ejercicio del derecho en debate es despojado de toda razonable eficacia.¹⁹⁸

En segundo lugar advierte que la garantía de defensa en juicio se vincula con el principio de contradicción, que requiere que se le acuerde a las partes, ya en el proceso, oportunidad suficiente de audiencia y de prueba, lo cual no significa que aquéllas tengan derecho a producir prueba o a ser oídas en cualquier momento y sin restricción alguna, ni que el desarrollo del proceso se encuentre supeditado al desarrollo efectivo de su ejercicio por parte de éstas. Por el contrario la garantía del derecho de defensa no impide su reglamentación.

Asimismo, en cita a “Fallos”, Palacio advierte que esta garantía no puede ser invocada por quienes por simple omisión o negligencia, no hicieron valer sus pretensiones o defensas, o no produjeron sus pruebas en la oportunidad y forma prescriptas por las respectivas normas procesales.¹⁹⁹

Como puede observarse el principio de contradicción resultaría ser la aplicación práctica, dentro del proceso, de la garantía de inviolabilidad de defensa en juicio en cuanto supone el mantenimiento, tanto de la igualdad de trato entre las partes como de las oportunidades respectivas para ser oídas y de llevar adelante su estrategia de defensa conforme con los medios que crean adecuados a esos fines y las posibilidades que otorgue la ley al respecto. Garantías estas que serán desarrolladas con mayor profundidad seguidamente.

III. A. 6. a).- EL PRINCIPIO DE INVIOABILIDAD DE LA DEFENSA EN JUICIO

El principio de inviolabilidad de defensa en juicio, genéricamente reconoce que toda persona que es llevada a un proceso resulta poseedora del derecho fundamental a ser oída, es decir que ostenta el derecho a que oportunamente pueda alegar su pretensión, ofrecer la prueba de descargo y ejercer el control sobre su producción, lo cual contempla que le sean notificadas aquellas situaciones, pruebas o medidas que lo afecten procesalmente y que la aludida notificación sea prevista en la forma prescripta por la ley.

¹⁹⁸ Palacio, Derecho Procesal... I, pág. 144.

¹⁹⁹ Palacio, Derecho Procesal... I. con cita a Fallos 185:242; 225:123; 229:411 y 267:293 en pág. 147.

Este principio se ha instrumentado, positivamente, de manera que el conjunto de normas que gobiernan el proceso se impregne del principio de bilateralidad, permitiendo, fundamentalmente, que todos los actos dentro de él puedan –deban– ser realizados con intervención de la parte contraria, dando fundamento así al derecho de contradecir, inclusive cuando la administración avanza en la búsqueda de la verdad por propia iniciativa.

El siguiente desarrollo realizado por Couture puede ofrecernos una idea más profunda de la aplicación de tal principio; el procesalista uruguayo señala que el “...derecho puede y suele realizarse sin el proceso. Se llama realización espontánea del derecho a la conducta cumplida dentro de lo jurídicamente permitido, y realización coactiva a la conducta lograda por medio del proceso.”²⁰⁰

La fórmula de norma jurídica desarrollada por Couture es la siguiente “ ‘dado A (hipótesis) debe ser B (conducta)’, coincide con la norma moral y con los usos sociales. En cambio, la fórmula de norma jurídica procesal añade ‘dado A debe ser B; y si no lo fuere, puede ser C (coerción)’, con lo que se incluye el nuevo elemento C que no es propio de la moral ni de los usos sociales, los cuales tienen sanciones pero no tienen formas de realización coercitiva.”²⁰¹

“Pero la fórmula jurídica procesal completa dice “dado A debe ser B; y si no lo fuere, puede ser C previo P (proceso)”, con lo cual se incluye un nuevo elemento que establece que no se puede llegar a la coerción sin el proceso.”

“Es decir, el proceso es la conducta, necesariamente previa a la coerción que puede ser aplicada a aquél que ha realizado u omitido la conducta determinada en la norma. Pero dicha coerción no puede ser aplicada luego del proceso, sin antes haber escuchado a aquel que realizó u omitió esa conducta”²⁰².

Por lo que conforme con la definición expuesta, la Administración tan siquiera podría argüir que busca la verdad si en su camino omite dar intervención al verificado –v.gr. ausencia de vista previa– en el caso particular de desarrollarse un procedimiento de determinación de

²⁰⁰ Couture, Fundamentos..., pág. 482.

²⁰¹ Couture, Eduardo., Fundamentos del Derecho Procesal Civil, Ed. Depalma, Buenos Aires pág. 482 y 483.

²⁰² Couture, Fundamentos..., pág. 483

tributos, dado que el intento de esclarecer los hechos debe contener, implícitamente, la posibilidad de participación del interesado por que así lo dispone la L.N.P.A..

En otro orden de ideas la convicción en que funda el juez su determinación debe contemplar la posibilidad de que la verdad que surja del proceso –v.gr. la verdad jurídica objetiva buscada– puede ser ajena a la pretensión administrativa. De no ser ello así, aquella verdad se transformaría en una “intención administrativa, que con ropaje de verdad²⁰³ se formalizó a través de un acto”.

Ahora bien, “siguiendo la formula expuesta precedentemente, podemos agregar que si a C (coerción) no se puede llegar sin P (proceso), a P no se puede llegar sin D (defensa)”,²⁰⁴.

Esto último, al margen de que tal proceder se ubica dentro del ámbito de legalidad requerido para la administración, redundando en la legitimación del acto que se dicta, dado que ésta, aún en el caso en que -teniendo por finalidad el esclarecimiento de los hechos sometidos a un procedimiento de determinación- considere prudente realizar medidas para mejor proveer, al no ostentar el deber de reemplazar, ni poder, legalmente, obstaculizar al administrado en el ofrecimiento de las pruebas y alegaciones que hagan a su derecho, debe brindarle al mismo una razonable oportunidad para que ejerza tal derecho.

En dichas circunstancias su función reside en aplicar la norma sometida al caso concreto que analiza al tiempo que da oportuna participación al administrado. A tal efecto cuenta con los medios que la ley ha puesto a su alcance, entre los que se hallan aquellos instrumentos pertinentes que le permitan, no sin esfuerzo, aproximarse a la verdad con la mayor precisión posible.

Ello sin perjuicio de que convincentes afirmaciones del contribuyente “sujeto a determinación” conduzcan a la misma Administración a corroborar sus dichos cuando los elementos que las conformen, confirmen, certifiquen o acrediten se encuentren a su alcance, dentro de su ámbito o merezcan, en virtud de su contundencia, un análisis cuya profundidad no sólo amerite el dictado de las mencionadas medidas para mejor proveer sino que despierten el propio interés de la administración en ello. Sobre esto viene al caso recordar que la función

²⁰³ Entendida ella como algo a lo que se aspiró, que en realidad es aquello que mínimamente se pretende. Es decir, que la aspiración a ella impregne el expediente administrativo.

²⁰⁴ Eduardo Couture, Ob. citada. Pág. 488

esencial de esta última anida en hacer efectiva la consecuencia jurídica que la norma impone a quienes verifiquen su antecedente, asegurando de tal modo la igualdad en la distribución de las cargas públicas que equitativa y proporcionalmente ha impuesto el Congreso.²⁰⁵

A esta altura del desarrollo se puede afirmar que si existe un proceso o procedimiento en el que intervienen dos o más partes, no puede negarse a ninguna de ellas el derecho de defender sus intereses, puesto que de otro modo quedaría omitido el conocimiento por parte del órgano decisor o emisor del acto administrativo de alguna de las pretensiones, hechos o elementos que conciernen a la justa resolución de la causa, afectándose, por consiguiente, el derecho de defensa garantizado por la Constitución Nacional en su art. 18²⁰⁶. Ello, siempre y cuando tal insuficiencia sea producto de la mencionada privación y no resulte atribuible a un obrar negligente de quien posee un interés propio en el pleito.

Sintética y didácticamente lo expuesto puede resumirse, en palabras Couture, de la siguiente manera: “En el proceso dialéctico, la demanda es tesis; la defensa antítesis; y la sentencia, síntesis. No puede haber síntesis sin tesis o sin antítesis”²⁰⁷. Esto significa que el Juez o quien esté en condiciones de decidir acerca de un asunto traído para su análisis no puede impartir justicia oyendo sólo a una de las partes del proceso o del procedimiento que se haya incoado ante su presencia.

Esto mismo en su aplicación puede traspolarse, con los matices pertinentes, al procedimiento administrativo. Aunque si bien la naturaleza menos rígida del procedimiento analizado podría modificar algunos conceptos esbozados, en su esencia no puede ignorarse que la aplicación del principio de defensa es fundamental en los procesos de determinación de oficio.

Esto revela que aquél que es demandado –notificado con la vista– tendrá el derecho de ejercer su defensa, es decir, de ser oído y de ofrecer y producir las pruebas que crea convenientes –descargo de las actuaciones– para convencer al juez –administrativo– de las razones que hagan a su derecho, haciendo y ejerciendo dentro del procedimiento determinativo plena aplicación, y goce, del principio de bilateralidad.

²⁰⁵ Según surge del Artículo 4° y 16° de la Constitución Nacional.

²⁰⁶ Art. 18: “... Es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos.”

²⁰⁷ Eduardo Couture, Ob. Citada Pág. 489.

Este principio, al que también se denomina principio de contradicción²⁰⁸, o de igualdad de las partes²⁰⁹ no exige la efectividad del ejercicio de tal derecho, sino tan sólo la oportunidad de poder ejercerlo. El mismo consiste en que, “...*salvo situaciones excepcionales establecidas en la ley, toda petición o pretensión formulada por una de las partes en el proceso, debe ser comunicada a la parte contraria para que pueda ésta prestar su consentimiento o formular su oposición.*”²¹⁰

En líneas generales, este principio denota la prohibición de que los jueces o funcionarios administrativos dicten alguna resolución o emitan algún acto sin que previamente el interesado haya tenido la oportunidad de ser oído, de expresarse dentro de un plazo razonable, de haber tenido oportunidad de conocer los elementos de prueba con los que cuenta su adversario, de fiscalizarlos o de impugnarlos, de acercar los suyos, o de que cesen todas aquellas circunstancias en las cuales exista procesalmente una desigualdad –no meramente técnica–, entre quienes componen la litis, que importe una privación del ejercicio del derecho de defensa y que haga necesario en tal circunstancia el restablecimiento de la igualdad de posibilidades a través de lo que Couture denomina soluciones de equiparación, puesto que el proceso no ha sido creado con el fin de favorecer a alguna de las partes en particular, sino con el objeto de brindar un adecuado servicio de justicia.

Es oportuno recordar que no media violación a la garantía de defensa cuando los jueces o tribunales deniegan o prescinden del examen de los elementos probatorios en razón de considerarlos inconducentes para la decisión del caso, siempre que la respectiva declaración judicial no adolezca de arbitrariedad²¹¹, puesto que en tal caso vendría a frustrarse, por vía indirecta, el principio que se analiza.

También importa destacar que lo que se otorga al demandado es la eventualidad del ejercicio de derecho de defensa, ya que, como bien se expresa en doctrina, existe libertad de

²⁰⁸ Lino Enrique Palacios, *Manual De Derecho Procesal Civil*, Ed. Abeledo Perrot, Undécima edición, Bs. As, 1995, Pág. 66. Recordemos aquí que el autor citado descompone la garantía de defensa en dos principios que la hacen operativa. Sintéticamente puede decirse que ellos son por una lado el derecho a la jurisdicción, a ocurrir ante un tribunal, y por el otro el principio de contradicción propiamente dicho como garantía inmersa dentro del proceso que ya se ha iniciado a efectos de que ninguna de las partes pueda dejar de ser oída dentro del mismo.

²⁰⁹ Eduardo Couture, *Fundamentos...*, pág. 183. El autor en cuestión señala que dicho principio es una manifestación particular del principio de igualdad de los individuos ante la ley, que se resume en el precepto “*audiatur altera pars*” (óigase a la otra parte). Añade que oír a la otra parte es la expresión de lo que se denomina bilateralidad de la audiencia en las doctrinas alemanas y angloamericanas.

²¹⁰ Eduardo Couture, *Fundamentos...*, pág. 183.

²¹¹ Palacio, *Derecho Procesal...* I, con cita a Fallos 240:381; 250:732; 254:186; 259:151 y 261:32, en pág. 151.

acudir a la autoridad por parte del actor y por lo tanto debe haber libertad de defenderse por parte del demandado. Como bien expresa Couture, tanto el actor como la demandada, accionan y se defienden, y tan sólo en la sentencia se sabrá si su reclamación o acción²¹² es fundada.

Entonces, por la misma razón por la cual es menester asegurar al organismo recaudador los medios de hacer efectivo su crédito es menester asegurar al contribuyente los medios e instrumentos para librarse de él, así como la oportunidad de contradecirlo durante el procedimiento que se analiza.

Como ha señalado Francesco Carnelutti; “el contradictorio existe porque existen las partes”²¹³, y el ejercicio de esa contradicción permite a las mismas exponer sus razones ante el Juez, para que éste decida por medio de la sana crítica a quien se la otorga.

A lo que agrega, de manera didáctica, que “si la colaboración de una de las partes es parcial y tendenciosa, debe ser corregido con el accionar de la parte contraria, a quien también le cabe el derecho de expresar su parte de verdad y, de esta manera, descubrir la parte de la verdad que a ésta última le conviene”²¹⁴. El principio de contradicción es la esencia de esta “lucha” entre partes, y el Estado debe brindar el marco necesario en el cual este principio pueda desarrollarse a través de la dinámica del proceso, más allá de su deber de esclarecer la verdad de los hechos que informan su procedimiento.

Si bien la expresión de Carnelutti es aguda síntesis del proceso, no resulta plenamente acertada al desarrollo del procedimiento administrativo, por cuanto el Estado en su accionar no debe ser parcial ni tendencioso, sino que debe esclarecer la verdad sobre los hechos que el derecho alcanza. Es decir que despliega dicho procedimiento con el único fin de hacer efectivo el crédito tributario, cuya fuente no es otra que la ley aplicable a esos hechos, que tipificados en la realidad, resultan gravados por aquélla; no sale al mundo jurídico para descubrir la porción de verdad que la favorece sino, en resguardo del principio de legalidad, a fin de aplicar aquella ley, , más allá de las conjeturas iniciales y sin saber si la pretensión –los cargos notificados– que ha esbozado al inicio del procedimiento es equivalente a la verdad que aspira alcanzar.

²¹² Según la opinión de Piero Calamandrei la acción es fundada cuando así lo resuelve el Juez de la causa.

²¹³ Francesco Carnelutti, *Como se Hace un Proceso*, Ed. Temis SA, Santa Fe de Bogotá, Colombia, Reimpresión de la Segunda Edición, 1997. Págs. 81 en adelante.

²¹⁴ Francesco Carnelutti, obra citada.

En términos teóricos el organismo recaudador al correr vista al contribuyente no debería tener una opinión decisiva o terminante sobre los hechos. Tal circunstancia haría ilusoria la garantía del ejercicio del derecho de defensa de quien es notificado, dado que el procedimiento se iniciaría así con un juicio predeterminado sobre los hechos que se juzgan. Esto es, con un prejuicio incompatible con aquel derecho, al tiempo que importa una privación, razonada, de aquellos elementos que puedan contrariarla.

Por ello, si bien la administración cuenta con prerrogativas que le permiten legalmente recolectar los datos necesarios que con posterioridad podrían, eventualmente, integrar la convicción del Juez Administrativo y ser el fundamento de la motivación del acto que emita, no por ello puede, con carácter previo a su emisión, ignorar cualquier elemento que altere dicha convicción. Ello importaría aceptar la existencia de una convicción o de una voluntad administrativa preconstituida asentada en la creación de una realidad procesal apta para confirmarla, que es justamente lo que el procedimiento intenta evitar, dado que resulta incompatible con los principios inherentes a un Estado Democrático de Derecho.

Tal prejuicio denotaría un accionar arbitrario y un vicio en el procedimiento a través de la valoración anticipada –y eliminación infundada– de las pruebas, hecho que alteraría la secuencia legal dispuesta para éste por el ordenamiento, la que sólo permite valorar los elementos que son acercados, e incorporados por aplicación del principio de adquisición procesal, para que de ese modo el juez pueda, en su momento y a través de las reglas de la sana crítica, conformar su convicción y, eventualmente, la voluntad administrativa que emana del acto con el que culmina el procedimiento; este razonamiento impide, como uno de los fundamentos que conforman el principio de la verdad jurídica objetiva, que, por el contrario, a través del iter procesal se “persiga” o se indague sólo acerca de aquellos elementos que se vinculen o sean necesarios para la justificación de una convicción ya conformada.

Quien decide puede estar totalmente convencido desde el inicio del procedimiento de que la verdad lo acompaña –aunque en este caso debería hablarse mas prudentemente de una percepción–, pero no por ello puede dejar de dudar, al menos, acerca de aquello que sostiene. Sentado ello no puede dejar de recalcarse que durante el procedimiento aludido, la administración, por la propia aspiración a la verdad que subyace en éste, no puede alegar tan sólo la verdad que se acomode a sus pretensiones, dado que sus propias pretensiones son una extensión del principio de legalidad que la garantía en cuestión viene a proteger. La defensa del

interés público no le permite ser discrecional al respecto, ni tampoco legitimar a través de un acto administrativo un convencimiento respecto de determinados hechos cuya verdad en realidad desconoce, pero a la que tiene el deber de aspirar.

Ante esto, es importante advertir que, quien decida, debe estar persuadido acerca de los hechos que motivarán su decisión, luego de que el interesado haya tenido la oportunidad de ser escuchado, de que hayan sido tenidas en cuenta no sólo sus afirmaciones sino también los medios y elementos acercados a la disputa y de que estos hayan sido valorados, aunque negativamente a los fines de quien las aportó. En tal orden de ideas, ante una actuación contraria al sentido expuesto, podría afirmarse con total propiedad que ignorar elementos que informan el procedimiento –las pruebas en este caso– importaría lo mismo que obstruir el derecho de defensa, dado que se estaría ante una participación y colaboración aparente del administrado en el marco de un procedimiento reglado que le otorga el derecho no sólo a intervenir sino a que esa intervención tenga un sentido, lo que incluye el mérito sobre las pruebas ofrecidas.

Vinculado ello al carácter contradictorio del Procedimiento Administrativo importa destacar que García de Enterría y Tomás Fernández enseñan que “...es de esencia a todo proceso su carácter contradictorio, es decir la posibilidad de que se hagan valer los distintos intereses en juego y de que esos intereses sean adecuadamente confrontados en presencia de sus respectivos titulares antes de adoptar una decisión definitiva.”²¹⁵

En tal sentido los mencionados autores citan jurisprudencia constitucional²¹⁶, y concluyen diciendo que “*En términos Constitucionales estrictos no hay, pues procedimiento válido si no existe igualdad de oportunidades entre las partes en cada una de las piezas, trámites o momentos procesales, esto es, si no existe un auténtico debate contradictorio tanto sobre los hechos como sobre su calificación jurídica (Sentencia Constitucional de 10 de Abril de 1981)*”.

Con un razonamiento similar, es decir en el sentido de que “la igualdad supone la bilateralidad y la contradicción” se expresa Enrique Véscovi²¹⁷, para quien “...el proceso se desarrolla, aunque bajo la dirección del Juez, entre las dos partes con idénticas oportunidades de

²¹⁵ Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández; *Curso de Derecho Administrativo, Tomo II*, Editorial Cívitas, Madrid España, Sexta Edición; Pág. 453.

²¹⁶ Sentencia del 08/06/81; Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández; *Curso de Derecho Administrativo, Tomo II*, Editorial Cívitas, Madrid España, Sexta Edición; Pág. 454.

²¹⁷ Enrique Véscovi; *Teoría General del Proceso*, Ed. Temis, Bogotá, Colombia, Segunda Edición 1999. Pág. 54.

ser oídas y admitida la contestación de una a lo afirmado por la otra, en forma de buscar de esa manera la verdad. El juez al sentenciar conoce los argumentos de ambas partes”.

En el ámbito administrativo por el contrario el órgano recaudador parte desde el conocimiento previo de los hechos que ha recolectado –generalmente durante la inspección previa– para luego, durante el procedimiento, alcanzar la verdad acerca de los acontecimientos que se encuentran en disputa, contando para ello con la expectativa de colaboración del administrado. En este iter en particular la Administración es Juez y Parte por lo que, en su desarrollo puede recolectar, además de los elementos que comprendían el fundamento de la vista, aquellos datos pertinentes y necesarios para formar la convicción que sobre aquella verdad debe alcanzar quien este llamado a decidir. Sin embargo debe destacarse que dicha función no le permite, afectar el derecho de defensa del administrado, quien tendrá no sólo el derecho a que se le notifiquen las resoluciones que dispongan tales aportaciones, sino que en ellas se deberá contemplar el necesario fundamento que las motive.

Así, a quien le quepa tal decisión, deberá movilizarse a través de la sutil distinción que representa la actividad de allegar datos que eventualmente compongan e integren la conclusión administrativa, de aquella tarea que simplemente intente justificar una convicción preconstituida. Es aquí en donde el principio en estudio se aprecia con mayor densidad. Obligado quien decide a buscar la verdad, a aspirar a ella respetando al mismo tiempo la garantía de defensa en juicio –el debido proceso en sede del organismo recaudador–, se ve impedido, al menos en teoría, de utilizar el procedimiento tan sólo para justificar su posición inicial, por lo que dicha garantía deviene en un límite preciso para éste.

Es decir que a diferencia del proceso civil en el que las partes presuponen, presumen y analizan la eficacia probable de los hechos, medios y elementos que podrían formar la convicción del juez llamado a decidir, en el procedimiento que se analiza quien decide, por ser además el responsable de aplicar la ley²¹⁸, no tiene tal privilegio, ni la necesidad de suponer, como lo haría cualquier parte interesada en el proceso, cuáles de ellos integrarán o conformarán la convicción de un tercero –v.gr. el Juez del proceso–, aunque desde su certidumbre o persuasión preliminar aprecie inconscientemente la eficacia y eficiencia de los elementos que formarán su convicción.

²¹⁸ En el sentido en que lo expreso Piero Calamandrei, al diferenciar los momentos en que el Juez debe aplicar la ley u observarla.

Es por ello que siendo quien decide, el mismo que a través de resoluciones fundadas o de medidas para mejor proveer puede atraer hacia sí los elementos que evidencien o clarifiquen la aspiración que le impone el derecho tributario formal, la ley le impone un límite –anticipando una posible inobservancia de la garantía de defensa en juicio y del principio del debido proceso adjetivo, fundada en la facilidad que supondría volcar los institutos del procedimiento a su favor– obligándolo, entre otras cosas, a dictar tales medidas, no para justificar su razonamiento, sino a efectos de que adquiera por su intermedio la mayor precisión posible respecto de los hechos que son objeto de la disputa, para que entonces sí, de manera lógica y natural, su razonamiento inicial pueda verse confirmado –o no– y sustentado por el esclarecimiento de los hechos que conforman el mismo, sin haber puesto en riesgo la garantía de defensa que se trata.

Ahora bien, cabe por su importancia abundar sobre esta sutil y delicada distinción. Se ha expresado que quien decide no sólo puede atraer hacia sí los elementos y medios que se refieran a la voluntad en formación cuya máxima aspiración está representada por la verdad que persigue, sino que se encuentra obligado a hacerlo, no en función del razonamiento o persuasión inicial –que podría llegar a confundir el propósito normativamente establecido de esclarecer los hechos por aquél, más individualista, destinado a fundamentar el razonamiento o argumentación inicial de quien lo ha elaborado–, sino en virtud del dispositivo legal que lo induce a la búsqueda de los hechos que naturalmente la conformarían, así como a la autenticidad de los que se discuten y que podrían, eventualmente, ser conducentes a la remoción de los cargos notificados.

Tal separación de los cargos iniciales, en el sentido indicado, es cabal expresión de la subsistencia de un atípico principio de bilateralidad, por cuanto la administración, si bien en su actuación, siendo Juez y parte del procedimiento hace una separación teórica, producto de la aplicación de los principios de instrucción e impulsión de oficio, transfiriendo con ello la disposición de determinados derechos y cargas de las partes hacia ella, conserva para sí la obligación y el deber esclarecer los hechos conforme ellos se produjeron.²¹⁹

En tal sentido aquellos principios que en su aplicación evidencian la presencia de la actuación y existencia del administrado dentro del procedimiento, reconociendo con ello la

²¹⁹ Cabe aquí señalar, sin perjuicio de lo expuesto, que dadas las circunstancias particulares en que se desenvuelve el procedimiento la administración vería complicada su actuación conforme el principio dispositivo mencionado, siendo juez y parte del mismo al tiempo que se desarrolla.

esfera particular del mismo y su garantía de defensa, obligan a aquel órgano decisor, en el doble juego indicado, a autolimitarse y a encontrarse, primero, impedido de alegar la verdad que se acomode a sus pretensiones –es decir que, no puede decidir unilateralmente acerca de las mismas, por lo que termina reconociendo con ello implícitamente la oportunidad que le brinda el procedimiento al administrado de hacerse oír-, y después, dirigido²²⁰ a desenvolverse bien en defensa del interés general, bien en defensa de un auténtico interés particular, sustituyendo así –impropiamente dicho- a este último, en la defensa de sus derechos por imperio de la carga que representa para la administración la búsqueda de la verdad de los hechos.

En ese orden de ideas, con su impulso e instrucción reemplazará, impropiamente, al contribuyente cuando especiales circunstancias del caso lo ameriten –de las que la negligencia no representa un supuesto conforme surge de la interpretación legal del precepto normativo–, dando cuenta así de una particular garantía de defensa de los intereses del administrado en cabeza de la propia administración cuando ésta se vea obligada a asumir la comprobación de la autenticidad de los hechos en disputa. En suma, el propio impulso o iniciativa probatoria de la administración en busca de la verdad, terminará favoreciendo indirectamente al particular interesado que se verá subsumido en los beneficios procesales que genera la carga que para la administración depara el procedimiento administrativo. Es, en este sentido, y no en otro, que se habla de sustitución impropia

Por ello es importante destacar que, si bien en el derecho procesal se discute acerca de los hechos controvertidos, en el procedimiento administrativo se discute también sobre los que decididamente no se han controvertido, dado que el contribuyente puede no haber contestado la vista y a pesar de ello el Fisco está obligado a considerar los hechos que ha incluido como base de su pretensión realizando sobre éstos, de ser necesario, las medidas que considere pertinentes con el fin de esclarecerlos definitivamente.

En tal sentido si bien en este caso tampoco la administración reemplaza al contribuyente propiamente dicho, si se ve en la obligación de autenticar los hechos contenidos en los cargos iniciales, asumiendo por ello impropiamente a través de la defensa del interés general, la defensa de los intereses del administrado, dando origen a una bilateralidad atípica por aplicación del principio de instrucción de oficio, por cuanto amén de la oportunidad de alegar que aquél vio frustrada por no presentar descargo alguno, la administración no decide sin más,

²²⁰ En una demostración práctica del ejercicio del poder de instrucción e impulsión oficial.

sino que comprueba por sí, o por lo menos debe hacerlo, los hechos que fundarán su motivación. En tal caso podría decirse que el administrado ha desaprovechado la oportunidad de agregar mas datos al expediente que podrían eventualmente haber modificado la decisión administrativa.

Si durante el transcurso de dicho análisis la administración descubriera la inexactitud de los cargos iniciales, debería dejar sin efecto la vista inicial y notificar una nueva si fuere pertinente, sin que ello deba considerarse como algo negativo, puesto que el Fisco no ha hecho más que preservar con ello el principio de juridicidad que impera en el procedimiento administrativo y el de legalidad, en el sentido propio que le impone el derecho tributario.

Por el contrario, a diferencia de lo analizado, si la administración en este caso tuviera explicaciones en su poder que no hayan sido declaradas por acto fundado como reservadas, ocultando así información a la parte y evitando de esa forma que ésta pueda fiscalizarla y controvertirla, afectaría con ello no sólo el principio de contradicción, sino también el de la verdad material, dado que es incompatible con esta última el ocultamiento de aquellos hechos que podrían conducir a una justa solución del conflicto en cualquiera de sus sentidos, ya que resulta una derivación razonada del principio analizado la exposición de los elementos que obren en poder de la administración.

Avanzando un poco más puede añadirse que, tal como se ha expuesto precedentemente, la verdad procesal, o del procedimiento, resulta tanto de los hechos contenidos, acercados o subyacentes en el expediente, como de los elementos y medios de prueba acercados al mismo, que valorados posteriormente por quien está llamado a decidir a efectos de conformar su convicción, lo llevan a resolver el tema sujeto a resolución en uno u otro sentido.

Ahora bien, como se ha dicho, si se produjera el ocultamiento deliberado de tales elementos, vinculados o relacionados con los hechos sometidos a decisión, por quien está imbuido del poder de instruir de oficio la causa y de esclarecer los hechos discutidos en la misma, puede fácilmente desprenderse de ello que tal sujeto ha violentado el principio de verdad procesal que emanaría del expediente, si hubiera respetado la secuencia dispuesta por el ordenamiento para alcanzarla, ya que ha anticipado la valoración relacionada con una porción de los hechos y medios que -por ello- no han sido incorporados a la causa y que, eventualmente, llevarían al Juez a una convicción determinada, finalmente expresada en la motivación del acto administrativo. Es decir que en tal circunstancia ha construido, elaborado o expresado una verdad

procesal acorde con elementos que constan en la causa pero cuya apreciación razonada encuentra sustento en datos que se encuentran fuera de ella, siendo que si la convicción de quien decide es el sustento de tal verdad, puede observarse la existencia de una falta de coincidencia entre aquella convicción, los elementos que la integran, y la verdad procesal que surge del expediente y que se ha expresado en la sentencia, afectando así el derecho de defensa del administrado.

Por lo que, a juzgar por los acontecimientos –el ocultamiento– cabe concluir que aquella convicción hubiera resultado negativa o inapropiada a efectos de justificar la pretensión inicial, ajena por demás a la verdad jurídica objetiva que la administración está llamada a proteger, dado que, si con ello puede conjeturarse otra solución, los elementos ocultos que la integran se relacionan entonces de manera causal con aquella última, y por lo tanto deberían haber sido objeto de la valoración conjunta que impone tanto el principio de la comunidad de la prueba, como las reglas de la sana crítica, que compelen al juez a apreciar razonadamente la totalidad del material probatorio que integra la causa a efectos de deducir su conclusión, sin excluir a ninguno de su razonamiento.

Finalmente puede desprenderse de ello la conclusión de que no sólo se han ocultado hechos, circunstancias, fuentes o medios de prueba relativos a la causa –algo que la verdad jurídica objetiva quiere evitar–, sino que tal sustracción sugiere que los mismos han sido valorados negativamente, pero valorados al fin al margen del expediente y sin la fiscalización y control de la parte, por lo que se deduce que a la violación del derecho de defensa y a la inaplicabilidad del principio de la verdad material, puede agregarse un vicio en la convicción y en la motivación del acto o la sentencia, omitiendo expresar elementos inherentes a su formación, dado que ha valorado la prueba no para fundar su decisión sino para justificarla, denotando con ello un prejuicio acerca de los hechos que resulta indicativo de la existencia de una resolución anticipada de la causa, incompatible con la búsqueda de la verdad jurídica objetiva y con la garantía de defensa del administrado.

Buscar la verdad dentro del procedimiento no implica juzgar la conveniencia o no de acercar un hecho, un elemento o un medio de prueba al procedimiento, sino simplemente de llevarlo a él para que así, dentro del expediente y por aplicación del principio de adquisición procesal ayude a una mejor resolución del conflicto, o por lo menos a una mínima expectativa relativa al esclarecimiento real de los hechos tal como sucedieron.

Es por ello que no resulta aplicable aquí el principio dispositivo que contempla la posibilidad de que las partes decidan acerca de la conveniencia de qué llevar ante el juez. La instrucción de oficio como mandato obliga a acercar los medios concernientes a la resolución del conflicto en todo de acuerdo con los alcances que emanan del principio de la verdad material.

Quien tiene la potestad de resolver, se halla al mismo tiempo imbuido para ello del poder de instruir –en el sentido de cultivar, de ilustrar– el expediente, acercando a él lo necesario para resolver conforme a derecho. No puede juzgar los hechos ni valorar la prueba anticipadamente como ocurre en el proceso civil en el que es propio de él estimar la conveniencia de los hechos y medios llevados al expediente por las partes. La administración, si bien es parte, tiene un mandato específico y determinado por el principio de la búsqueda de la Verdad Jurídica Objetiva cuya enunciación en abstracto se partiulariza en cada procedimiento hacia la integración y comprobación del objeto de la determinación.

En este punto, ante tal mandato instructor, juzgar y valorar anticipadamente hechos y pruebas implica la sustracción del control y fiscalización que la parte hubiera tenido de otro modo sobre ellos, produciendo un desequilibrio manifiesto que profana la garantía constitucional de defensa, y que la verdad jurídica objetiva está llamada a corregir. Es por ello que se entiende la importancia de la aspiración aludida al indicarle el rumbo a la instrucción de la causa, no sólo más allá de lo alegado por las partes, como comúnmente se dice, sino más allá de lo determinado por ella en su inicio.

Así, al no permitir que pueda oírse a aquélla -es decir dejar de darle intervención a la otra parte del conflicto-, respecto de los hechos y las pruebas prescindidos, la administración adquiriría para sí una ventaja inaceptable e incompatible con los principios de instrucción, de la verdad material y del debido proceso adjetivo.

En ese orden de ideas Vescovi, con cita de Couture, afirma que el principio de bilateralidad implica que “ante la petición de una parte debe oírse a la otra, para saber si la acepta o contradice. El proceso en su avanzar se desarrolla, entonces, mediante el sistema dialéctico de la contradicción”²²¹. Sin embargo aunque en el procedimiento administrativo según se ha visto la instrucción de oficio mantiene subsistente de manera impropia el principio en cuestión al obligar a la administración, a través de un sistema inquisitivo atenuado, a la búsqueda de la verdad

²²¹ Enrique Vescovi; *Ob. Citada* Pág. 54

acerca de los hechos que la parte interesada pudo haber contradicho, ello no es suficiente respecto de aquellos otros sustraídos a su control y fiscalización, para los cuales aquella verdad representa el ámbito en el cual aquéllos se agrupan, conformándola y comprobándola de manera definitiva. Por ello debe interpretarse que impedir de algún modo la dialéctica aludida, en sentido propio o impropio, importaría desconocer los fundamentos del principio que se analiza, creando un estado de desigualdad incompatible con el principio de contradicción, que pierde así su hegemonía dentro del proceso²²².

De lo expuesto puede afirmarse, en breve síntesis, que el camino hacia la verdad material sólo puede ser recorrido -por la administración- en compañía del administrado, o por lo menos asegurar que en dicho recorrido se le haya brindado, tan siquiera, la posibilidad de que éste se oponga a la pretensión administrativa, sin olvidar por cierto en ello la responsabilidad de la administración respecto del control de legalidad de sus propios actos, que lleva implícito el esclarecimiento de los hechos que son constitutivos del derecho en que se funda tal pretensión.

Finalmente sostiene el autor antes mencionado que lo “...*fundamental es que el litigante –administrado– se encuentre en condiciones de ser oído y de ejercer sus derechos en la forma y con las solemnidades que establecen las leyes procesales. De ahí que la igualdad se vincule, indisolublemente, al principio de la bilateralidad de la audiencia y al contradictorio que predominan en todo el curso del procedimiento*”²²³.

En este punto debe agregarse que vinculadas al aspecto de la garantía de defensa se encuentran según Palacio²²⁴, ciertas situaciones que configuran un exceso de decisión, por parte de los jueces y tribunales, respecto de los temas que han sido objeto de controversia o de impugnación en el curso del proceso.

Desde este punto de vista el autor citado señala que se ha declarado que la sentencia de la causa, en materia civil, debe limitarse a lo que ha sido objeto del litigio entre las partes. Tampoco pueden los jueces invocando el principio de “iura novit curia” destinado a reconocer a los jueces potestad para suplir el derecho erróneamente invocado por las partes, introducir de

²²² Aquí cabe aclarar que de todos los principios enunciados hay uno que con certeza no puede perder su hegemonía dentro del proceso, y es precisamente éste. Tal vez el resto puedan tener mayor o menor preponderancia dentro de aquél, mas o menos ascendencia, matices, pero nada es comparable a la fuerza constitucional de éste principio que es la esencia misma del proceso.

²²³ Enrique Véscovi; *Ob. Citada* Pág. 54

²²⁴ Lino E. Palacio; *Derecho Procesal... I*, pág. 151.

oficio acciones no planteadas en la causa, sin petición de la parte interesada ni audiencia de la contraria.²²⁵

Por el contrario la circunstancia de que la sentencia decida el pleito en virtud de razones jurídicas distintas a las invocadas por las partes, sólo traduce la facultad de suplir el derecho que es propia de los jueces, y no comporta violación a la garantía de defensa, siempre que lo decidido no altere las circunstancias de hecho involucradas en el proceso ni comporte la introducción de cuestiones no debatidas.²²⁶

En este punto el procedimiento administrativo será menos riguroso respecto de los hechos sometidos a prueba –invariablemente acotados por el principio dispositivo en la órbita procesal– dado que siempre que no se altere el supuesto de hecho que da nacimiento a la obligación tributaria –que la vista delimitó como objeto del litigio–, sobre el cual la administración estructuró los cargos notificados y le asignó una consecuencia jurídica determinada, no podría hablarse propiamente de incongruencia, en el sentido aludido precedentemente.

Ello así en virtud del entendimiento que cabe extraer del alcance de dicho principio dentro del procedimiento administrativo, si se retiene para ello la trascendencia otorgada al principio relacionado con el esclarecimiento de los hechos y al de la instrucción de oficio, que facultan a la administración a hacerse de las pruebas necesarias para verificar el acaecimiento del hecho generador de la obligación tributaria y de los hechos vinculados a éste último –siempre que en tal actividad se respete el derecho de defensa del notificado– y que le permiten además, en aquella búsqueda –sin omisiones–, atraer hacia el procedimiento fuentes de convicción acerca de la certeza de cómo sucedieron los hechos sobre los que se discute.

En ese punto la congruencia estará descompuesta en dos categorías o grados. Por un lado aquella que une definitivamente el supuesto de hecho, su consecuencia jurídica y los sujetos de la relación, con la resolución del conflicto; por otro aquel entendimiento que quepa darle a la actividad que comprende el estudio de los hechos y elementos arrimados durante el desarrollo del procedimiento –siempre vinculados al supuesto de hecho objeto de la litis–, que previo control y

²²⁵ Lino E. Palacio, *Derecho Procesal...* I, pág. 152. Con cita a Fallos 237:328 y 268:7.

²²⁶ Lino E. Palacio, *Derecho Procesal...* I, pág. 152. Con cita a Fallos 252:183; 253:162.

notificación a la contraparte, deben integrar o estar contenidos en la decisión que, motivada por todos ellos en un sentido determinado, resuelve el conflicto en su consecuencia.

Es decir que, en tanto la obligación tributaria objeto de la vista con que se inició el procedimiento no se vea alterada o modificada durante su desarrollo, eliminándose con ello la congruencia que debe presidir todo acto y que importa asimismo la correlación necesaria entre los cargos iniciales y la decisión final sobre ellos, no se considera necesario dejar sin efecto la vista inicialmente notificada, sino que tan sólo cabría ampliar los términos de la misma si se agregan hechos pertinentes relacionados con los inicialmente notificados.

Finalmente debe recordarse, siguiendo nuevamente a Palacio, que la jurisprudencia de la Corte ha declarado que también reconoce base constitucional en la garantía de la defensa la necesidad de acordar primacía a la verdad jurídica objetiva, y de impedir su ocultamiento por consideraciones meramente rituales²²⁷ y mucho más por razones de conveniencia.

III. A. 6. b)- LA GARANTÍA DEL DEBIDO PROCESO

Afirma Véscovi también que “En la época moderna se suele hablar de Garantías del Debido Proceso, como el grupo de las mínimas que debe haber para que pueda realmente decirse que existe proceso”²²⁸

Estas mínimas garantías son sintetizadas por Véscovi de la siguiente manera;

- a. “debida comunicación de la demanda al demandado y razonable plazo para comparecer y defenderse” –Vista de las actuaciones en el procedimiento determinativo–
- b. “plazo de prueba en el cual las presentadas se comunican al adversario” – Apertura a prueba de las actuaciones administrativas–
- c. “iguales oportunidades de exponer sus alegatos y plantear sus recursos ante la sentencia debidamente notificada” –Notificación de la Resolución determinativa–

²²⁷ Lino E. Palacio, Derecho Procesal... I, pág. 154. Con cita al fallo “Colalillo”, en Fallos 238:550.

²²⁸ Enrique Véscovi; *Ob. Citada* Pág. 54

Linares nos enseña que hay “...un debido proceso adjetivo que implica una garantía de ciertas formas procesales y un debido proceso sustantivo que implica una garantía de ciertos contenidos o materia de fondo justo”²²⁹

Agrega que “Con la fórmula debido proceso legal nos referimos a ese conjunto no sólo de procedimientos legislativos, judiciales y administrativos que deben jurídicamente cumplirse para que una ley, sentencia o resolución administrativa que se refiera a la libertad individual sea válida (aspecto adjetivo del debido proceso), sino también para que se consagre una debida justicia en cuanto no lesione indebidamente cierta dosis de libertad jurídica presupuesta como intangible para el individuo en el estado de que se trate (aspecto sustantivo del debido proceso)”²³⁰

Es decir que el citado autor entiende que existe una Garantía Innominada de “debido proceso legal” que comprende tanto aspectos procesales como sustanciales, y que su inobservancia puede afectar derechos de los administrados.

Ello puede suceder a través del incumplimiento de garantías procesales durante el procedimiento o proceso que se desarrolle, o bien a través de la irrazonabilidad de las leyes dictadas por el estado en su función legislativa, límite éste impuesto por tanto, al poder legislativo, según advierte el citado autor.

Sobre ello afirma Corti que la doctrina constitucional norteamericana ha diversificado la garantía del debido proceso en dos aspectos, uno adjetivo o procesal (básicamente la defensa en juicio ante tribunales independientes), y otro sustantivo, atinente a la razonabilidad (no arbitrariedad) de los contenidos de las leyes y demás actos públicos, asignándole un alcance amplio comprensivo del principio de igualdad. El texto original de la Constitución Norteamericana sustenta esa elaboración, ya que ésta no contemplaba expresamente la igualdad, recepcionada sólo con la Enmienda XIV²³¹.

La garantía de orden estrictamente procesal ha venido a transformarse, con el andar del tiempo, en el símbolo de la garantía jurisdiccional en sí misma. La garantía de defensa en juicio

²²⁹ Juan Francisco Linares; *La Razonabilidad de las Leyes*, Ed. Astrea, Segunda Edición Actualizada. Pág. 12

²³⁰ Juan Francisco Linares; *Ob. Citada*. Pág. 12

consiste, en último termino, en no ser privado de la vida, libertad o propiedad sin la garantía que supone la tramitación de un proceso desenvuelto en la forma que establece la ley.²³²

La Constitución presupone la existencia de un proceso como garantía de la persona, y la ley que procede a su reglamentación lo instituye, sin que con ello pueda apartarse del fin mismo buscado por los preceptos normativos constitucionales, haciendo ilusorio el proceso en sí, sino resguardando esos mismos preceptos. Si la ley instituyera una forma de proceso que privara al individuo de una razonable oportunidad para hacer valer su derecho, no existiría la debida correlación normativa y ésta sería por tanto inconstitucional.

De lo expuesto podría deducirse que el principio de Contradicción está contenido dentro del debido proceso adjetivo, puesto que este último tiende a asegurar las garantías mínimas de un proceso, y dentro de dicho proceso es indispensable la contradicción. Es decir que podríamos llamar el debido proceso el continente del principio de contradicción, puesto que aquél tiende a asegurar el ejercicio de éste.

Uno de los principios fundamentales que rigen durante el desarrollo de todo proceso es el de la 'Inviolabilidad de la Defensa en Juicio', establecido por nuestra Constitución Nacional en su Art. 18, que se encuentra estrechamente vinculado con el de la 'Garantía del Debido Proceso', garantía ésta, innominada para algunos, y por tanto implícita en el Art. 33 de la Constitución o incorporado en el Art. 18 de la C.N. para otros, pero propias e indisolubles de todo proceso.

III. A. 7.- PRINCIPIO DE PUBLICIDAD DEL PROCESO.

Este principio implica que no debe existir justicia secreta, ni procedimientos ocultos, pruebas furtivas o fallos sin antecedentes ni motivaciones. Pero ello no quiere decir que el proceso debe ser necesariamente público y que toda persona pueda conocer el expediente.

²³¹ Arístides Horacio M. Corti; *De los Principios de Justicia que Gobiernan la Tributación (Igualdad y Equidad) en Estudios de Derecho Constitucional Tributario. Libro Homenaje al Dr. Juan Carlos Luqui*, página 293 con cita a Juan F. Linares, *Razonabilidad de las leyes*, Ed. Astrea, 2ª edición actualizada, 1970.

²³² Eduardo J. Couture, *Obra citada*.

Sostiene Devis Echandía²³³ que la publicidad se reduce a la discusión de las pruebas, a la motivación de la sentencia y a su publicación, y a la intervención de las partes, de sus apoderados y a la notificación de las providencias.

En otro orden de ideas Palacio opina que el principio de publicidad requiere que los actos procesales puedan ser presenciados e incluso conocidos por quienes no participan en el proceso, reconociendo su fundamento en la conveniencia de acordar a la opinión pública un medio de fiscalizar la conducta de sus magistrados. Agrega, sin embargo que las causales de excepción al principio analizado quedan libradas al prudente arbitrio de los jueces, contra cuyas resoluciones no cabe recurso alguno.²³⁴

Al respecto Chiovenda asevera que el principio en cuestión puede interpretarse de dos modos distintos: como admisión de terceros –público– a asistir a las actuaciones procesales o como necesidad de que todo acto procesal pueda ser presenciado por ambas partes. Así con relación a éste último expresa que los “...actos a través de los cuales se desenvuelve la relación procesal deben necesariamente ser patentes para todos los sujetos de ella. Cada parte tiene derecho a examinar lo presentado por el contrario, derecho que alcanza a quienes, sin llegar a ser partes, son admitidos o llamados al proceso.”²³⁵

Para Morello el principio de publicidad en el proceso es la esencia del sistema republicano de gobierno y es correlato de la difusión de los demás poderes que lo integran. Agrega que la posibilidad de que no sólo las partes sino también los terceros extraños a la litis, tengan acceso a su desenvolvimiento, constituye una preciosa garantía, un gran instrumento de contralor general respecto de los magistrados.

Sin embargo al igual que Palacio observa que, si bien es cierto que la publicidad por sí sola constituye una garantía de la función jurisdiccional, ha de repararse en los excesos a que pueda conducir si es utilizada sin la debida prudencia y moderación.²³⁶

En ese orden de ideas puede agregarse que para Damarco el principio de publicidad tiene como fundamento la satisfacción de dos necesidades; la de conocer las razones de un

²³³ Compendio..., página 39.

²³⁴ Derecho Procesal... I, págs. 275 y 276.

²³⁵ Giuseppe Chiovenda, Instituciones de Derecho Procesal Civil, Tomo III, Nro. 54, pág.159. Valetta Ediciones.

determinado pronunciamiento –esto es para las partes de un proceso–, y también la posibilidad de que la sociedad pueda conocer como actúan sus órganos judiciales.

Al respecto recuerda que en 1910 sólo se fundaban las resoluciones o sentencias penales y recién a partir de la importancia que fue tomando la persona como el patrimonio las sentencias cuyo objeto las contenían comenzaron a fundarse²³⁷ también. Esto es a hacer públicas las razones que motivaban las decisiones o resoluciones tomadas sobre los hechos que se discutían. Hoy en día todas las decisiones judiciales deben ser fundadas y por lo tanto publicitados los motivos que originaron las mismas.

III. A. 8.- PRINCIPIO RELATIVO A LA OBLIGATORIEDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS ESTABLECIDOS EN LA LEY.

Ello implica que ni a los jueces, a las autoridades, ni a los particulares les está permitido, aún existiendo acuerdo de las partes, modificar los trámites o procedimientos que se han de seguir en la tramitación de un proceso.

Agrega que por lo general las leyes procesales son absolutas e imperativas, y aquella debe expresamente determinar sus excepciones o autorizaciones pertinentes.

En similar sentido Morello en cita a Clariá Olmedo señala que “*el Estado satisface la pública administración de la justicia a través de órganos predisuestos que deben actuar conforme con un procedimiento legalmente regulado...*”²³⁸. Como bien indica Damarco, nadie puede deducir cualquier acción ante la justicia, sino que debe hacerlo por los carriles y las acciones que los códigos de procedimiento se encargan de regular y establecer para el reconocimiento o la restitución de los derechos en litigio. El debate procesal, agrega Couture, es necesariamente un debate ordenado.²³⁹

III. A. 9.- PRINCIPIO DE QUE LAS SENTENCIAS NO CREAN SINO QUE DECLARAN DERECHOS .

²³⁶ Augusto Morello, Sosa, Berizonce; Códigos Procesales en lo Civil y Comercial de la Provincia de Bs.As y de la Nación, Tomo I, Abeledo Perrot, Nro. 161, pág.609/610.

²³⁷ Seminario Intensivo..., A.A.E.F. 1998, publicado en P.E.T. Nros. 156 y 158.

²³⁸ Augusto Morello, Sosa, Berizonce; Códigos Procesales en lo Civil y Comercial de la Provincia de Bs.As y de la Nación, Tomo I, Abeledo Perrot, Nro. 75, página 250.

²³⁹ Eduardo Couture, Fundamentos..., pág. 181.

Expresa Devis Echandía que los derechos subjetivos se originan en el derecho positivo, principalmente en la ley. Los procedimientos sirven para obtener su tutela, su ejecución, su garantía, para permitir, en ocasiones su ejercicio, pero no para crearlos.

Agrega que el juez, al decidir, se limita a declarar los derechos que conforme con las normas positivas tiene la parte, y no le otorga ninguno que ellas no consagren.

En igual sentido se expresa Damarco al señalar que la sentencia no crea el derecho sino que lo declara, dado que los derechos nacen de otra fuente y la sentencia simplemente es la interpretación de las normas aplicables, sean escritas o no. Los derechos son preexistentes a la decisión judicial y por ello ésta sólo los reconoce y declara.²⁴⁰

Por el contrario Palacio sostiene que las sentencias son creadoras de derecho.

III. A. 10.- PRINCIPIO DE LA VERDAD PROCESAL.

Sostiene Devis Echandía²⁴¹ que por verdad procesal se entiende a aquélla que surge del proceso, es decir la que consta en los elementos probatorios y de convicción allegados a los autos, y que puede ser diferente de la verdad real.

Esto significa que para el juez lo importante y único es la verdad procesal, que su decisión tendrá que ceñirse a ella y que entonces será recta y legal, aunque en ocasiones difiera de la realidad. De ello concluye el autor citado que no siempre la justicia procesal está acorde con la realidad de los hechos y con los derechos y responsabilidades que la ley consagre.

De ello afirma que en el proceso lo que importa es la prueba del derecho que se tiene y que tanto vale no tener un derecho como no poder demostrarlo, puesto que el juez tiene que fallar conforme a lo probado en el proceso.

En similar sentido se expresa Damarco al afirmar que en el derecho procesal es verdad, la verdad que se alcanza en el proceso. Al respecto explica que hay una verdad material

²⁴⁰ Seminario Intensivo..., A.A.E.F., P.E.T. N° 156 y 158.

²⁴¹ Compendio..., página 40. En igual sentido en Teoría General del Proceso, Editorial Universidad, Tercera Edición revisada y corregida. Reimpresión 2004.

que existe y que puede o no conocerse, y que resulta ser la verdad de los hechos tal como sucedieron. Sin embargo acepta que hay otra verdad que es la del Juez del proceso, que no conoce la verdad tal como ocurrió y que tiene que reconstruir los hechos a través de la prueba que le arriman al expediente. Esta verdad puede o no coincidir con la verdad real, pero sí debe coincidir con la verdad del expediente, puesto que para quien juzga los elementos relevantes están en él. Si no están, entonces no existen para quien está obligado a juzgar a través del expediente.²⁴²

En virtud de ello se entiende la trascendencia que posee la decisión de otorgarle al juez facultades para decretar oficiosamente las pruebas y tomar la iniciativa que estime necesaria, a fin de poder pronunciarse con conocimiento sobre la causa y pleno convencimiento de lo obrado.

Como se verá en el procedimiento administrativo también existe la necesidad de fundamentar la decisión de acuerdo a lo que surge del expediente, diferenciándose de su homónimo judicial en la manera, el modo o el método legalmente establecido para que los elementos o probanzas sean acercadas a él, pero en modo alguno tales métodos autorizan a valorar la prueba o formar anticipadamente una convicción con elementos ajenos a él, sustraídos al control de la parte, como producto de una selección previa, incompatible con el principio de instrucción de oficio²⁴³ fundado en la búsqueda de la verdad material.

La verdad procesal refleja la equivalencia entre la verdad alcanzada por el juzgador y la que surge del expediente, por lo que al ocultar hechos o datos, la coincidencia entre ambos extremos desaparece y la verdad a la que se aspira representa un horizonte lejano del proceso.

En tanto suceda eso, dado que la valoración anticipada de los mismos es denunciativa de la existencia de tales elementos, que por lo pronto y a juzgar por su falta de proclamación, sólo han sido tenidos en cuenta para adecuar la convicción a la pretensión inicial, debe concluirse que se ha producido en tal sentido una descomposición del principio que se analiza, en virtud de que quien decide, o bien a conformado su convicción con elementos ajenos al expediente, cuya apreciación negativa ha sido la causal de su exclusión o bien, en su convicción final no ha

²⁴² Seminario Intensivo..., A.A.E.F. 1998. P.E.T. Nº 156 Y 158.

²⁴³ Este principio no funda su existencia en la apreciación previa de los hechos, salvo que sean inconducentes o inapropiados, para juzgar con ello su adecuación a la pretensión que se realiza, sino que se funda en la necesidad de

tomado en cuenta elementos que, aunque conocidos –pero excluidos–, hubieran pertenecido de manera natural a la causa que se tramita y habrían configurado e integrado la convicción de quien decide sobre el conjunto total de elementos que, de manera mancomunada, integran el expediente.

III. A. 11.- PRINCIPIO DE LA COSA JUZGADA.

Este principio se deduce del carácter absoluto de la administración de justicia. Significa, según Devis Echandía, que una vez decidido, con las formalidades legales pertinentes, un litigio o asunto entre determinadas partes, éstas deben acatar la resolución que le pone término, sin que les sea permitido su posterior replanteo. De lo contrario la incertidumbre reinaría en el vida jurídica y el proceso estaría sujeto a revisión permanente y a posibles modificaciones en torno a temas ya resueltos.

Para el autor colombiano la existencia de la cosa juzgada exige como factores que la determinan, y por consiguiente como requisitos de su procedencia, la existencia de una sentencia, pronunciada en un proceso que determina la procedencia de tales efectos y que esa decisión no sea susceptible de una impugnación posterior por vía de recurso alguno, por haber quedado la misma firme. Es decir que la decisión no sea recurrible por disposición legal o que los recursos posibles en principio no hayan sido interpuestos, o habiéndolos sido hayan quedado resueltos.

En resumen hay cosa juzgada cuando la sentencia recaída a la finalización del proceso es inmodificable y definitiva.

Al respecto cabe agregar, siguiendo en ello a Damarco que el concepto de cosa juzgada se encuentra íntimamente relacionado al de Jurisdicción, es decir a la actividad de los órganos que componen el Poder Judicial, por cuanto son éstos los únicos ante los cuales un asunto de naturaleza litigiosa puede pasar en autoridad de cosa juzgada, dado que sólo el pronunciamiento de un órgano independiente e imparcial que la Constitución ha designado para intervenir, satisfaciendo con ello el requisito de la defensa en juicio, puede adquirir tal naturaleza.

acercar hechos y elementos de prueba que ayuden, o por lo menos arrimen, la resolución final a la realidad de los sucesos acaecidos.

Se estima oportuno aquí señalar, tal como indica Palacio que no debe confundirse el concepto de preclusión con el de cosa juzgada. Es inherente a la cosa juzgada la incontestabilidad futura del bien reconocido o negado en una sentencia definitiva; incontestabilidad que puede hacerse valer en el proceso en el que aquélla se dictó o en cualquier otro proceso. La cosa juzgada produce pues efectos fuera del proceso, puesto que como observa Vellani²⁴⁴, al alcanzar la sentencia dicha calidad, la declaración de certeza sale del proceso en que se ha formado para ir a regular las relaciones sustanciales e influir sobre ellas.²⁴⁵

La preclusión, en cambio, si bien impide que se renueve el debate respecto de aquellas cuestiones que han sido decididas mediante resoluciones interlocutorias firmes, sólo producen efectos dentro del proceso.

Finalmente con cita a Chioventa reproduce las conclusiones que alcanzara este autor en Ensayos de derecho procesal civil –tomo III–; *“La relación, pues, entre cosa juzgada y preclusión de cuestiones puede formularse así: la cosa juzgada es un bien de la vida reconocido o negado por el juez; la preclusión de cuestiones es el expediente del que se sirve el derecho para garantizar al vencedor el goce del resultado del proceso”*.²⁴⁶

III. B.- PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DEL PROCEDIMIENTO –PROCESO–.

Entre los principios fundamentales del proceso encontramos todos aquéllos que contemplan el buen funcionamiento del mismo. Sobre éste ha señalado Chioventa que se entiende como un conjunto de actos, pero no de una serie de actos desligados e independientes, sino una sucesión de actos coligados para el fin común de la actuación de la voluntad de la ley y procediendo ordenadamente hacia el alcance de ese fin.

Agrega que por muy variada que sea la regulación y la estructura que pueda recibir en las diversas leyes procesales presenta algunas líneas esenciales y comunes, en torno de las cuales se trazan después líneas diferenciales que dan lugar a los diversos sistemas procesales²⁴⁷.

²⁴⁴ Citado por Palacio, Derecho Procesal... I, pág. 282.

²⁴⁵ Palacio. Derecho Procesal... I, pág. 282.

²⁴⁶ Palacio, Derecho Procesal... I, pág. 282.

²⁴⁷ Instituciones... I, pág. 68.

Tales líneas diferenciales se encuentran trazadas, en general, por la mayor o menor aplicación o influencia de los principios que informan el proceso propiamente dicho, y que los diferencian entre sí por el hecho de que unos siguen determinados principios, otros principios diferentes y algunos concilian en su seno principios que devienen opuestos en su estudio particular. Sobre ellos se tratará a continuación.

III. B. 1.- PRINCIPIO DISPOSITIVO O INQUISITIVO.

III. B. 1. a).- PRINCIPIO DISPOSITIVO.

Explica Devis Echandía que el principio dispositivo contiene dos aspectos. Por un lado enuncia que corresponde a las partes iniciar el proceso formulando la demanda y en ella sus peticiones, así como desistir de la misma. Por el otro delimita que corresponde a las partes solicitar las pruebas, sin que el juez pueda ordenarlas de oficio.

Ambos aspectos, para el autor citado²⁴⁸, determinan que corresponde a las partes la iniciativa en general, y que el juez debe atenerse exclusivamente a la actividad de éstas, sin que le sea permitido tomar iniciativas encaminadas a iniciar el proceso ni establecer la verdad, como puede ocurrir en el procedimiento administrativo.

Con relación a ello Palacio enuncia que en términos generales se denomina así a aquel principio en cuya virtud “...se confía a la actividad de las partes tanto el estímulo de la función judicial como la aportación de los materiales sobre los que ha de versar la decisión del juez”²⁴⁹.

Al respecto advierte en nota al pie que algunos autores consideran que es menester distinguir el principio dispositivo del principio de presentación por las partes. Así mientras el primero implica que las partes tienen la potestad de elección entre el ejercicio o no de sus derechos materiales y procesales, el segundo expresa la idea de que incumbe a aquéllas la actividad consistente en reunir y aportar al proceso el material de hecho, limitándose la función del juez a la consideración de ese material.

²⁴⁸ Compendio..., pág. 42.

²⁴⁹ En igual sentido Schönke, Derecho Procesal Civil, pág. 31, citado por Palacio en Derecho Procesal...I, pág. 254. Al respecto advierte que no existe uniformidad de criterios sobre el principio en estudio y expresa que algunos

Agrega que el principio dispositivo determina la extensión de las actividades a cumplir para aportar el material de la causa, en tanto que el de aportación de las partes determina los sujetos y métodos de tal actividad. Este último sería, pues, el medio que facilita a las partes el ejercicio del poder dispositivo, pero no les otorga la potestad misma.

Asimismo señala que otros autores como Engelman, entienden que el segundo principio no es más que un aspecto del primero: mientras éste se refiere a los actos de las partes, aquel delimita el alcance de la actividad judicial correspondiente a la libertad de las partes para ejercer sus derechos. Palacio adhiere a esta última posición al considerar que el principio de aportación de las partes es una consecuencia del principio dispositivo, celebrando el acierto de Couture que examina todos esos aspectos dentro del principio de disposición.²⁵⁰

Importa entonces destacar lo que Couture advierte al respecto, el cual señala que el sistema dispositivo se apoya sobre la suposición de que en aquellos asuntos en los cuales sólo se dilucida un interés privado, los órganos del poder público no deben ir más allá de lo que desean los propios particulares, debiendo entenderse por principio de disposición aquél que deja librado a las partes la disponibilidad del proceso²⁵¹ de manera absoluta, sin embargo indica que los ordenamientos procesales no consagran este principio de manera dominante, sino que son sólo “predominantemente” dispositivos.

En similar sentido se expresan Morello, Sosa, Berizonce al señalar que esta directiva importa confiar a la actividad particular de los litigantes tanto el estímulo de la función jurisdiccional, la afirmación de los antecedentes de hecho, como también la aportación de los materiales de prueba sobre los cuales, en definitiva ha de recaer la decisión jurisdiccional²⁵².

Es decir que el Juez se ha de atener exclusivamente a la actividad desplegada por las partes sin que le sea permitido tomar iniciativas encaminadas a promover el proceso ni a establecer la verdad valiéndose de hechos o pruebas no afirmados o propuestos por las partes, como sí debería hacerlo en caso de ostentar poderes inquisitorios.

autores consideran que es menester distinguir el principio dispositivo del principio de aportación de partes o de presentación por las partes.

²⁵⁰ Derecho Procesal... I, pág. 254 y 255, en Nota N° 52.

²⁵¹ Fundamentos..., pág. 186.

²⁵² Códigos Procesales... I, Nro. 157, pág. 570 y ssgtes.

Como podrá observarse, en este punto en particular la instrucción de oficio y el principio dispositivo hallan su mayor distancia interpretativa, ratificando así que el principio de instrucción no contempla entre sus aspectos esenciales la “disponibilidad de los antecedentes de hecho o pruebas” que hagan al derecho de quien instruye, tal como si fuera un desprendimiento del principio dispositivo, sino que por el contrario representan una carga en algunos casos y un deber en otros según el alcance legal dado al mismo por cada ordenamiento procesal.

Volviendo a lo expuesto por Morello, Sosa y Berizonce es preciso señalar que, en cita a Guasp, explican que dos son las razones tenidas en cuenta por la norma jurídica para decidirse a adoptar el principio dispositivo: a) la consecuencia de separar la función propia del juez de la de investigación; b) el interés de estimular del modo más enérgico la iniciativa del sujeto interesado en la búsqueda de los hechos relevantes.

Luego expresan, siguiendo nuevamente a Guasp que es “...preciso distinguir entre pretensión, hechos que la justifican y prueba de esa justificación. La libertad del juez tiene, forzosamente, una doble limitación: la pretensión de la parte y las circunstancias a que la ley condiciona la actuación de la pretensión.” Y donde únicamente debe reconocer la ley un margen discrecional a la actividad del juez, es en la determinación de los medios por los que él puede llegar a comunicarse de que los hechos señalados en la norma existen en la realidad²⁵³.

Por su parte Chiovenda analiza el principio dispositivo desde los poderes del Juez en la formación del material de conocimiento. Ello sin antes aclarar que a aquél se le imponen límites de diversa naturaleza; el primero se refiere a la necesaria correspondencia entre lo pretendido y lo fallado. Este es, según el autor citado, un límite absoluto. Otros límites afectan la participación del juez en la formación del material del conocimiento y otros a su participación en la dirección del proceso, ambos son variables y relativos. Es decir que no sólo el juez debe mantenerse en los límites de la demanda, sino que debe incluso abstenerse de apreciar de oficio determinados hechos, aún no implicando modificación en la demanda.

Las derivaciones más notorias que vienen a delimitar e integrar el principio bajo estudio son señaladas por Eduardo Couture en sus Fundamentos. Allí observa que se manifiestan en la iniciativa, en el impulso, en la disponibilidad del derecho material, en la disponibilidad de

²⁵³ Códigos Procesales... I, pág. 570/571 en Nota N° 3 en cita a Guasp, Juez y hechos en el proceso civil, Barcelona, 1943, pp. 50, 58 y 76.

las pruebas, en los límites de la decisión, en la legitimación para recurrir y en los efectos de la cosa juzgada.

En similar sentido Palacio señala que los aspectos del sistema dispositivo se aprecian en la iniciativa de parte, en la disponibilidad del derecho material, en el impulso material, en la delimitación del “*thema decidendum*”, en la aportación de los hechos, en la aportación de las pruebas y en las limitaciones a los poderes del Juez que lleva adelante el proceso.

Por su parte Morello, Berizonce y Sosa entienden que el principio que se trata está comprendido tanto por la iniciativa de parte, como por el impulso procesal de ésta, su disponibilidad material respecto del derecho, la aportación de parte de los hechos y de las pruebas y por los límites que se fijan a la decisión judicial.²⁵⁴

Sin embargo entiende Devis Echandía que en el proceso civil moderno se deben dar al juez facultades especialmente en materia de pruebas, para decretarlas oficiosamente con absoluta libertad, para que la falta de iniciativa de las partes no ahoguen su criterio ni burlen la justicia, con el fin de hacer efectiva la lealtad procesal, la buena fe, la igualdad real de las partes, la economía y la celeridad del proceso, poniendo freno a las actividades dilatorias de las partes y evitando la injusticia en la sentencia.

Finalmente y siguiendo metodológicamente al citado autor, con la excepción del impulso procesal al que trata de manera particular, se destacarán las aplicaciones que, en materia civil, el proceso dispositivo conserva:

1. “*El proceso no puede ser iniciado mientras no se haya formulado por la parte interesada la respectiva demanda o petición;*” Coincide en este punto con los autores ya mencionados al sostener el principio “*nemo iudex sine actore*”. Como se observa priva la iniciativa de parte para darle vida al proceso, regla que surge, por otra parte, según Palacio, del contexto del Código Procesal de la Nación.²⁵⁵

²⁵⁴ Códigos Procesales... I, págs. 573 a 576.

²⁵⁵ Explica Chioyenda que sin demanda de parte, el juez no sólo no tiene obligación, sino que tampoco tiene facultad de fallar ni de iniciar un procedimiento; no puede dictar de oficio una sentencia favorable al actor, estando la actuación de la ley condicionada por la demanda de parte. Para el mencionado autor la regla antes aludida comprende los elementos de la demanda y que, como tales, son límites para el juez: a) No puede fallar a favor o en

2. “Se prohíbe resolver al juez sobre cuestiones no planteadas en la demanda”, delineando con ello los límites de su decisión. Sobre lo cual enseña Couture que tal limitación indica al juez que no puede fallar más allá de lo pedido por las partes ni puede omitir pronunciamiento sobre lo pedido por ellas. Así, la sentencia que no se pronuncia por alguno de los puntos propuestos es omisa; la que se pronuncia más allá de lo pedido, es ultrapetita²⁵⁶. Asimismo explica Chiovenda que “el juez no puede nunca sustituir el hecho constitutivo hecho valer por la parte por un hecho constitutivo diferente, tal que haga diferente la demanda. En cambio, deberá siempre apreciar de oficio la falta de afirmación (o la falta de prueba) de un hecho constitutivo o de uno de los hechos constitutivos del derecho.”²⁵⁷

En similar sentido Palacio²⁵⁸ señala que “A las partes incumbe, ... fijar el alcance y el contenido de la tutela jurídica..., incurriendo en incongruencia el juez que, al fallar, se aparta de las cuestiones incluidas en la pretensión del actor y en la oposición del demandado.”²⁵⁹

En este mismo orden de ideas Morello afirma también que los límites de la decisión judicial quedan demarcados por las peticiones y pretensiones deducidas por las partes. Pero es únicamente respecto de las afirmaciones de hecho contenidas en los escritos postulatorios que surge la restricción para el juez, pues siempre le quedan reservadas facultades suficientes para interpretar el derecho de manera que no está obligado a seguir a las partes en sus invocaciones

contra de personas que no son sujetos de la demanda; b) No puede otorgar o negar cosa distinta de la demanda; c) No puede modificar la causa petendi

²⁵⁶ Agrega que las limitaciones sobre este punto no contemplan la rigidez de los planteamientos jurídicos de los que el Juez puede apartarse –iuria novit curia–, en virtud de que son objeto de decisión los petitorios, no las razones –jurídicas que los fundan–.

²⁵⁷ Instituciones... III, pág. 54. (259) Recordemos que para este autor hechos constitutivos son los que dan vida a una voluntad concreta de la ley y a la expectativa de un bien por parte de alguno -por ej. un préstamo, una sucesión, etc.- a diferencia de los simples hechos o motivos que sólo tienen importancia para el derecho en cuanto pueden servir para probar la existencia de aquél. Por su parte los hechos extintivos son los que hacen cesar una voluntad concreta de la ley y la consecuente expectativa de un bien –por ej. el pago, la remisión de la deuda, la pérdida de una cosa mueble, etc.–. En Instituciones... I, pág. 33.

²⁵⁸ Derecho Procesal... I, pág. 259. Respecto de la legislación nacional el procesalista argentino señala que el Código Procesal consagra la regla mencionada en el artículo 34 inc. 4º, que impone a los jueces el deber de respetar, en el pronunciamiento de las sentencias definitivas e interlocutorias, “el principio de la congruencia”, y en el artículo 163 inc. 6º dónde remarca que la sentencia definitiva debe contener “la decisión expresa, positiva y precisa de conformidad con las pretensiones deducidas en el juicio, declarando el derecho de los litigantes y condenando o absolviendo de la demanda o reconvenición, en su caso, en todo o en parte”. Dichas normas, agrega, prohíben a los jueces, por consiguiente, otorgar algo que no haya sido pedido (extrapetita) o más de lo pedido (ultrapetita), teniendo tal limitación en el ordenamiento jurídico jerarquía constitucional. Sobre ello la Corte ha declarado reiteradamente que afectan las garantías reconocidas por los artículos 17 y 18 de la Constitución Nacional los pronunciamientos judiciales que desconocen o acuerden derechos que no han sido objeto de litigio entre las partes o exceden el límite cuantitativo fijado en la demanda. En similar sentido Carlos Eduardo Fenochietto, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, 2ª edición actualizada y ampliada, 2001, Editorial Astrea, para quien en realidad más que principio jurídico se trata de un postulado de lógica formal que debe imperar en todo orden de razonamiento. Con cita a Díaz, Instituciones, II-A, pág. 229.

²⁵⁹ Derecho Procesal... I, pág. 259. Palacio denomina a este aspecto del principio dispositivo “delimitación del thema decidendum” y afirma que el principio en estudio impone la regla de que son las partes, exclusivamente, quienes determinan el tema a decidir, pues el órgano judicial debe limitar su pronunciamiento a lo que ha sido pedido por aquéllas.

jurídicas, debiendo decidir los casos conforme las normas que lo rigen con abstracción de los postulados de las partes. Al respecto Chiovenda²⁶⁰ añade que el Juez tampoco puede apreciar de oficio lo que exclusivamente el demandado tiene derecho a hacer valer en el proceso, ni resolver nada distinto o que esté fuera de la demanda. En tal sentido enseña que el “...problema de los poderes del juez es, por lo tanto, mucho más amplio que el de la identificación de las acciones; pero los dos guardan entre sí la siguiente relación: la solución del primero proporciona una serie de criterios para la del segundo, negativos, sí, pero seguros, y a veces admitidos sin discusión, tanto más importantes cuanto más vagos e inciertos son, en cambio los criterios positivos para la determinación de los poderes del juez”.

Finalmente los procesalistas citados señalan que a las partes corresponde siempre fijar el alcance y el contenido de la tutela jurídica que se reclama, e incurrirá en incongruencia el juez que se aparte de las cuestiones de hecho incluidas en las formulaciones de las partes²⁶¹.

3. “Se permite a las partes ponerle fin al proceso por desistimiento y transacción o conciliación”. Al respecto Palacio señala que una vez iniciado el proceso, el órgano judicial se halla vinculado por las declaraciones de voluntad de las partes relativas a la suerte de aquél o tendientes a la modificación o extinción de la relación de derecho material en la cual se fundó la pretensión. Es así como el actor se encuentra facultado para desistir de la pretensión (art. 304 CPN) o del derecho (art. 305), el demandado puede allanarse a la pretensión del actor (art. 307) y ambas partes pueden transigir (art. 308), conciliarse (art. 309), etc. Asimismo sólo a instancia de parte se procede a la ejecución de la sentencia.²⁶² Es decir que las partes mantienen el señorío en la disposición del derecho sustancial²⁶³.

²⁶⁰ Instituciones... III, pág. 54 a 56. (258) Agrega que en aquello que está prohibido apartarse a la parte de la demanda inicial, le está prohibido, con mayor razón al juez, y una divergencia tal, que en las demandas supondría para la segunda quedar libre de la cosa juzgada, ciertamente no podrá contenerla la sentencia del juez con relación al petitum; sin embargo, dando un ejemplo, expone que puede ocurrir que según las reglas de identificación de las acciones, la sentencia que aprecia la existencia de un hecho extintivo o impeditivo del derecho, que no haya sido excepcionado por el demandado –v.gr.. El pago–, no traspasa los límites de lo pedido, puesto que no hace mas que declarar la inexistencia del derecho, pero advierte que no siempre le está permitido al juez apreciar de oficio tales hechos, ni argumentar basándose en hechos simples no aducidos por la parte (Importante diferencia con el procedimiento administrativo). Por último señala que la formación o preparación del material de decisión comprende:

- a) La determinación o selección de los hechos que se ha de juzgar, por ende, que deben ser declarados.
- b) La declaración de estos hechos.
- c) La determinación y declaración de las normas aplicables.

²⁶¹ Códigos Procesales... I, pág. 575.

²⁶² Derecho Procesal... I, pág. 256. Sobre lo expuesto destaca que el interés social comprometido en cierta clase de relaciones jurídicas impone la necesidad de hacer prevalecer los poderes del Juez sobre las facultades de las partes, adquiriendo el proceso civil en tal hipótesis carácter inquisitorio, pues las partes carecen de la disponibilidad del derecho o de la relación que le sirve de fundamento y la autonomía privada cede paso a una mayor ingerencia del órgano judicial sobre el contenido material y formal del litigio.

²⁶³ Díaz, C.A., Instituciones, I, citado por Morello, Berizonce, Sosa en Códigos Procesales... I, pág. 574.

4. “*las partes pueden, por lo general renunciar a los derechos procesales, y tal renuncia se entiende...*” que existe por el sólo hecho de no haberlos utilizado en la debida oportunidad, sufriendo en tal sentido las consecuencias adversas correspondientes, por lo que se desprende de ello que “*Las partes deben cumplir los actos que las diversas cargas procesales les imponen.*”²⁶⁴

5. “*...la aportación de los hechos y de las pruebas quedan reservadas exclusivamente a la actividad particular*”. En tal sentido el juez no podrá hacer mérito en su decisión de presupuestos fácticos no afirmados por las partes, de donde surge que el hecho que no fue alegado para él no existe. Más aún, tampoco tiene facultades para esclarecer la verdad de los hechos afirmados por una de las partes y admitidos expresamente por la contraria, salvo colusión o fraude, y en general cuando existe un interés social presente en el litigio²⁶⁵. Como correlato de ello, señalan los citados autores, se reserva asimismo a la esfera de las partes lo concerniente a la aportación de los elementos probatorios, con la finalidad de acreditar los hechos controvertidos y conducentes. Sin embargo destacan que en ningún ordenamiento se reconoce esta facultad como exclusiva, sea por virtud de las llamadas medidas para mejor proveer, ya porque admite una injerencia oficiosa del juez en dicha etapa.

6.1. En este aspecto Palacio delimita la aportación de los hechos por un lado y la de las pruebas por otro, tratándolos como dos aspectos, si bien comunes al principio analizado, diferentes en su concepción. Así expresa que concordantemente con la regla que delimita el “*thema decidendum*”, y como una natural derivación de ella, el principio dispositivo requiere que constituya una actividad privativa de las partes la consistente en la aportación de los hechos en que aquéllas funden sus pretensiones y defensas, y que por los tanto le esté vedada al juez la posibilidad de verificar la existencia de hechos no verificados por ninguno de los litigantes. Con cita a Goldschmidt advierte que, por un lado, la alegación incontrovertida de un hecho se convierte, en el proceso civil, de manera general, en fundamento de la sentencia. Sin embargo, por otro lado, como bien explica Couture, debe aceptarse que el juez no conocerá normalmente otros hechos que aquéllos que siendo controvertidos han sido objeto de prueba por iniciativa de los litigantes.

Ahora bien, con relación a la aportación de la prueba la vigencia estricta del principio dispositivo requeriría que se confiase exclusivamente a las partes la iniciativa de

²⁶⁴ Compendio..., página 44.

²⁶⁵ Morello, Sosa, Berizonce, Códigos Procesales... I, pág.575.

aportar la prueba necesaria para acreditar los hechos controvertidos. Sin embargo, señala Palacio que, aún las leyes procesales más firmemente adheridas al principio bajo análisis admiten, en forma concurrente con la carga de la prueba que incumbe a las partes, la facultad de los jueces en el sentido de complementar o integrar, por propia iniciativa, el material probatorio adecuado a la prueba de los hechos –v.gr.. Medidas para mejor proveer–

“La iniciativa probatoria del juez –observa Reimundín– no puede prevalecer sobre la que se impone a las partes como consecuencia de la carga, sino que la actividad jurisdiccional se dirige a completar la insuficiencia de la instrucción. ...no debe dejarse al juez reducido a los medios de prueba aportados por las partes, pudiendo elegir y buscar cuando lo considere útil otros medios más idóneos para establecer la verdad”²⁶⁶.

Complementando lo expuesto Morello, Sosa, Berizonce aclaran que si bien los códigos procesales en vigencia imponen limitaciones a las potestades judiciales en cuanto al “*thema decidendum*”, se advierten cambios en lo que hace a las facultades que les reconocen los textos legales a los jueces en lo que concierne al esclarecimiento de la verdad y a la aportación de prueba. Así la norma del artículo 36 inciso 2º -hoy inciso 4º, según la modificación introducida por la Ley Nº 25.488- consagra la facultad –deber según la nueva redacción– del juez de ordenar “aún sin requerimiento de parte... las diligencias necesarias para esclarecer la verdad de los hechos controvertidos, respetando el derecho de defensa de las partes”.²⁶⁷ Con lo que si bien –comentan los citados autores– se ha morigerado el principio dispositivo ello no importa en modo alguno la sustitución de la carga que tienen las partes por el poder que ahora se acuerda al órgano jurisdiccional.

Al respecto hablan de un facultamiento genérico instructorio, con un sentido jurídico único –opuesto a lo arbitrario– que libera al juez, en buena medida de la pasividad a la que está constreñido en el sistema dispositivo tradicional. Ahora “...*puede decretar medidas de prueba que estime conducentes para lograr, en su sentencia, el esclarecimiento de la verdad de los hechos controvertidos. Por consiguiente carecen de razón de ser –por aparecer sobre manera rebalsadas– las denominadas medidas para mejor proveer.*”²⁶⁸

Sin embargo agudamente advierten en lo que atañe a la puesta en marcha oficiosa de estos poderes-deberes instructorios del juez, que ella –la marcha oficiosa– “...*aparece siempre*

²⁶⁶ Palacio, Derecho Procesal...I, pág. 261 y 262, con cita a Reimundín, Derecho Procesal Civil, pág. 181.

²⁶⁷ Códigos Procesales...I, pág. 579.

²⁶⁸ Códigos Procesales... I, pág. 579.

como subordinada, esto es actúa de un modo subsidiario, complementario o integrador. De ellos se vale cuando por insuficiencia, error o inidoneidad probatoria en el cumplimiento propio y específico de las partes, de la carga de probar los hechos constitutivos, impeditivos, obstativos o modificatorios, según sea la posición en que se halla instalada la parte y la situación que quiera innovar en el proceso, no esté cumplidamente realizada y, cuando por ello, su convicción respecto a las afirmaciones controvertidas y conducentes, no es clara. Y por no ser clara no puede adjudicar sentido final a su decisión. En esta hipótesis, ... si una prueba es esencial o decisiva para la definitiva comprobación de los hechos aportados por las partes, no cabe duda que el juez debe ordenarla. Cualquiera sea ella, a condición de que en su práctica se guarde el contralor y las formalidades legales que hacen a la igualdad de trato y regularidad procedimental. Siempre [que] ..., a su juicio discrecional [resulten] imprescindibles para salir de dudas y obtener la convicción plena.”²⁶⁹

Al respecto destacan que el juez civil, por vía de principio rector y subordinante, no investiga sino que esclarece la verdad de las afirmaciones o hechos litigiosos; no sustituye a los litigantes en la programación de ellas, su proposición o diligenciamiento o realización, sino que integra por impulso propio, el material de otro modo insuficiente para su conocimiento completo. Si la parte omite probarlos, no hay en el juez estado de duda pues sabe ya a ciencia cierta, que al no haber probado esa parte los extremos de su pretensión, es decir el fundamento de ella, el resultado de la controversia no puede serle favorable.

Finalmente precisan que las restricciones impuestas no rigen en cuanto a la “investigación”, pero sí en cuanto a la aportación de los hechos, cuando la litis versare sobre cuestiones que afecten al orden público. En otro sentido advierten que en suma, la potestad-deber reconocida para ejercerse oficiosamente ha de entenderse que es complementaria de la actividad que deben desarrollar las partes, ya que la iniciativa probatoria del juez no puede prevalecer sobre la carga impuesta a los justiciables, que en principio ha de encaminarse a integrar la insuficiencia de la instrucción, puesto que la ley sólo le concede facultades instructorias limitadas, sin que por ello pueda ampliar el horizonte dentro del cual se mueva el órgano llamado a decidir, ni ordenar la “realización de cualquier medio de prueba útil, conducente...” en virtud del entendimiento de una facultad que otorgue una amplia posibilidad de elección, tal como si fuera el propio motor de la instrucción que le asegure su libre y total convicción. Este juez sólo responde ante dudas activas que lo impulsan a estar en “claro” para decidir, no sobre qué decidir.

²⁶⁹ Códigos procesales... I, pág. 579/580.

En definitiva, si bien lo expuesto, además de ilustrativo sirve para entender los alcances del principio que se estudia, su visión desde los límites impuestos al juez del sistema dispositivo sirve para una mejor definición a los alcances definitivos de éste, para adentrarse después, no sólo en el instructorio, sino además como base del entendimiento que ha de emplearse para descubrir cuándo este juez con su actuación quiebra el equilibrio entre las partes, vislumbrando y anticipando con ello la conclusión de que a pesar de que la actuación oficiosa de la administración corre sus fronteras mucho más allá de lo alegado por las partes, aquel equilibrio tampoco puede ser abandonado.

Ahora bien, como enseña Chiovenda²⁷⁰ respecto de la determinación y declaración de las normas aplicables el juez, como ya se ha dicho ésta no tiene límites. En consecuencia se admite que aquél en el puro campo del derecho puede suplir a las partes, siempre que con ello no modifique el objeto de la demanda. El hecho constitutivo deber seguir siendo el mismo.

²⁷⁰ Instituciones... III, pág. 56 a 60. Con relación a la determinación y declaración de los hechos, la posición del juez es bien distinta. Aclara que teóricamente se puede concebir al juez investido de todos los poderes necesarios para descubrir la verdad –principio inquisitivo– o sometido en todo momento a la iniciativa de la parte, sin embargo en la práctica su aplicación absoluta no es posible y ambos se encuentran entrelazados, surgiendo por ello las divergencias al respecto. Así, comenta que algunos niegan al juez la facultad de ocuparse de hechos que la parte no puede someter a su conocimiento, excluyendo la posibilidad de suplir las lagunas en las alegaciones de las mismas, y otros aceptan que se suplan tales defectos extendiendo los límites de aquél hacia hechos no deducidos por éstas. Para unos un principio absoluto; para otros una simple directriz conceptual del legislador que encuentra libre al juez frente a una confesión de hechos imposibles.

En tal sentido, por virtud del principio rector definitivamente imperante, respecto a la determinación o selección de los hechos que han de juzgar y que por ende deben ser declarados, el juez por regla general, debe abstenerse de apreciar los hechos no alegados por las partes, dado que por una consideración, además práctica, debe conformarse a la voluntad dominadora de las partes que son los mejores jueces de su propia defensa y ya nadie mejor que ellas conocería que hechos debe alegar y cuales no. Agrega que las esferas del juez y del defensor deben estar netamente separadas, porque existe una verdadera incompatibilidad psicológica entre el oficio de juzgar y el de buscar los elementos de defensa de las partes. Y si en su caso aparece notoria una deficiencia en la defensa, podrá discutirse si el juez puede, y dentro de que límites, proveer a ella de un modo compatible con la naturaleza del procedimiento; pero lo que no puede hacer el juez, ni aún en este caso es asumir el hecho no alegado como base de su decisión, tanto respecto de los hechos constitutivos como de los hechos jurídicos en general e incluso de los simples hechos.

Sin embargo, indica que no quiere decirse con esto, de una manera absoluta, que los hechos deban ser no sólo afirmados sino utilizados por las partes, hechos valer por ella o considerándolo como jurídicamente ineficaz, el juez puede, por el contrario, tenerlo en cuenta como eficaz. Pero por el contrario no hecho valer por ninguno de ellas, puede impropriamente al relucirlo, asumir el rol de parte en el mismo ofendiendo el principio de igualdad de las partes. Ahora bien, seleccionados y determinados los hechos sobre los que se ha de juzgar, requiérase que sean establecidos como verdaderos. También en esto corresponde a las partes que, por regla general, propongan las pruebas que estimen oportunas. Así el magistrado juzga en virtud de las pruebas aportadas, por ello es peor para la parte que pecó de insuficiente.

El predominio del principio dispositivo sobre la iniciativa del juez en la formación de las pruebas, esto es, en la fijación de la verdad de los hechos, se funda también en parte, lo mismo que ocurre con la determinación de los hechos que hayan de ser establecidos, en la naturaleza de los pleitos civiles y de los intereses que habitualmente se ventilan en ellos. Sin embargo, continúa señalando Chiovenda, no cabe desconocer que el comportamiento pasivo del juez en la formación de la prueba resulta menos justificado aquí que en la selección de los hechos a juzgar,

Por último cabe destacarse que, en agudo resumen acerca de las distintas concepciones que adopta el proceso en relación a la posición que en el mismo asuman las partes y el juez, enseña Alsina²⁷¹ que el sistema dispositivo confiere a las partes el dominio del procedimiento, siendo sus aspectos fundamentales, además de los ya mencionados, aquéllos que sostienen que si bien el juez sólo debe pronunciarse sobre hechos invocados por las partes, va perdiendo terreno aquel principio de que corresponde a éstas únicamente la aportación del material de conocimiento.

III. B. 1. b).- PRINCIPIO INQUISITIVO.

Devis Echandía afirma que el principio inquisitivo, por un lado le otorga al juez la función de *investigar* la verdad por todos los medios legales a su alcance, sin que la inactividad de las partes lo limite o lo obligue a *decidir* únicamente sobre los medios que aquellas le *acerquen* o le *pidan*; y por otro lado lo faculta para *iniciar* de oficio el proceso y para *dirigirlo* con iniciativas personales.

Como puede observarse las notas esenciales del sistema que se trata en su más amplia expresión otorgan al órgano instructor la potestad —o deber, dependiendo de los alcances de este principio dentro del juicio— de *iniciar* el proceso; de *dirigirlo e impulsarlo*; de *investigar la verdad* acerca de los hechos que en él se discuten (cualquiera sea el origen de éstos, de parte o de oficio); de decidir sobre ellos *desligadamente* de lo que las partes le pidan al respecto²⁷² (seleccionando la pretensión de una u otra), fijándolos²⁷³, para ello, de acuerdo con su

puesto que una vez determinados los hechos que hayan de ser establecidos, el modo de hacerlo no puede depender de la voluntad de las partes, pues no hay más que una verdad.

²⁷¹ Hugo Alsina, Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial, Tomo I, Parte General, Segunda Edición, Ediar, 1956, pág. 101.

²⁷² Sobre ello se entiende que no decidirá acerca de lo que una u otra parte pretendan —el objeto inmediato de la pretensión—, como un simple arbitro del pleito dándole la razón a alguna de ellas, sino que resolverá en función de lo que jurídicamente surja de éste, en virtud de su propia investigación acerca de los hechos y de la prueba que haga sobre ellos. Es decir que su resolución podrá ser adversa a ambas pretensiones si lo solicitado se apartara de la verdad que a su criterio se ha verificado o ha emanado del juicio discurrido.

²⁷³ Por fijar se comprende la posibilidad que tiene quien juzga de decidir cuáles de los hechos son conducentes a la solución del conflicto independientemente de la opinión de las partes respecto de cuál de ellos es representativo de los hechos que fundan su pretensión. Se entiende necesario y complementario de aquel que le permite decidir apartándose de la pretensión de la parte, puesto que es una consecuencia lógica que, si puede apartarse de los hechos y de los medios que la parte le acerque, tenga que, irremediablemente, fijar aquellos que entiende conducentes para alcanzar la verdad acerca del objeto de la litis —diferentes de los alegados por las partes—, y que le permitan tomar una posición respecto de tal objeto, de otro modo no habría hechos o sucesos que investigar, que probar o sobre los cuales decidir, o dicho de otro modo la verdad resultaría de los datos ya sostenidos por las partes, siendo el resultado equivalente al que se hubiera alcanzado de primar el principio dispositivo. Por ejemplo, en un caso extremo en que dos sujetos se presentan ante el juez aduciendo haber sufrido daños por un accidente de tránsito en el que dos autos

vinculación al objeto del procedimiento y no a las observaciones o alegaciones que sobre éstos hagan los interesados; a *componer* el material de conocimiento que formará posteriormente su convicción, *sin que quede obligado* por los medios que los interesados le hubiesen acercado, y a decidir finalmente sobre el objeto del proceso, y que por otra parte, en este aspecto no puede modificar puesto que representa la causa del mismo y sobre el que deberá decir su parecer.

En este tipo de proceso el juez no sólo tiene la posibilidad de probar, más allá de los medios que las partes lleven a juicio, las afirmaciones de las partes, sino que además puede apartarse de las mismas decidiendo, si bien sobre el objeto del proceso, que ambas son falsas, sin haber incurrido en non liquet.

En otro orden de ideas, en un sentido más restringido del concepto analizado, las partes conservan el predominio de la acción y la pretensión, quedando en poder del juez facultades suficientes referidas sólo a la formación del material probatorio, es decir a los medios de prueba que estime pertinentes para alcanzar su convicción definitiva cuando ella no es clara.

Como bien lo explica Devis Echandía, en este último punto el “...*aspecto primordial es el probatorio: será inquisitivo el proceso civil que le otorgue facultades oficiosas sobre pruebas al juez, aún cuando se mantenga la necesidad de la demanda para iniciarlo (nemo iudex sine actore)*”.

Al respecto, expresa Satta²⁷⁴, que el carácter dispositivo del proceso es un reflejo de la autonomía del derecho que, en el mismo proceso, se hace valer. La acción de la parte condiciona no sólo la constitución del juicio sino también su continuación, es decir su extinción, y sólo en determinados casos el proceso está sustraído a la disposición de éstas. Pero, a diferencia

colisionaron en una fecha determinada, en el que cada parte alego los hechos que le parecieron conducentes y en la forma en que satisfacían su pretensión, solicitando cada una declaración de condena diferente. Pero a resultas de la investigación el juez, entre las medidas de prueba producidas, encuentra en la información aportada como respuesta a la solicitud de informes que fuera remitida a la Dirección Nacional de Migraciones acerca del paradero de ambos litigantes, un dato relevante; que ésta responde que en tal fecha podrían, tales sujetos, no haber estado en el país; este hecho, diferente al alegado por las partes, y tan siquiera mencionado por ellas, será en este punto el más conducente a la resolución del conflicto, dado que aquellos aludidos por éstas resultan ser ahora meramente dilatorios respecto de una circunstancia que devendría inexistente, no participarían de una solución justa del conflicto y hubieran representado un abuso de la jurisdicción dentro del sistema dispositivo, dado que la connivencia de las partes hubiera omitido toda referencia a sus respectivos paraderos. En su investigación el juez se ha apartado de los hechos totalmente propuestos, por medio de un simple análisis racional –lobo está? Observando que no se estaba poniendo los pantalones, sino mas bien armando las valijas– transformando la circunstancia relativa al paradero de ambos litigantes en la vedette de los hechos del proceso y hacia dónde se dirigirán la mayor parte de los medios de prueba necesarios para verificarlo o comprobarlo.

del inquisitivo, no se trata de sólo del hecho exterior de que el proceso debe ser iniciado por la parte; es la estructura misma de la acción, su esencial bilateralidad, por la cual la exigencia del juicio se plantea en términos de contradicción, entre dos posiciones jurídicas, y por ende entre dos sujetos, lo que hace dispositivo al proceso. En el sistema inquisitivo, preponderante en el proceso penal, el juez está “directamente interesado” en la averiguación de la verdad, y por lo tanto es independiente en la investigación y en el juicio de la disposición de las partes. En el juicio civil la prueba refleja la contradicción entre las posiciones jurídicas que están en su base²⁷⁵, y resulta ella misma objeto de contradicción entre las partes.

En el inquisitivo, por otra parte, se agrega además la circunstancia, de que el objeto de la prueba abarque tanto el contradictorio entre las partes que lo integran, como el referido a las proposiciones de hechos traídos oficiosamente por el juez, vinculados a la futura valoración de los medios de prueba respectivos, al permitírsele a éste decidir independientemente de lo pretendido o alegado por las partes o no. Esto es, que la acción bilateral que está en la base del proceso civil, y de la cual –según Satta– deriva la esencia del dispositivo, se modifica porque el juez, en la búsqueda o averiguación de la verdad puede favorecer, legal y procesalmente, a alguna de las partes, alterando el equilibrio en que se funda el aquel principio.

Tal inteligencia advierte la necesidad de otorgar otra significación a su comprensión cuando determinados intereses, apremiados de una protección jurídica acentuada, justifiquen aquella fractura en el equilibrio entre las partes. La esencia del alcance de la instrucción estará dada entonces por el alcance del interés público que el Estado decide proteger. En tal entendimiento la delimitación estará dada entonces por el valor otorgado a su vez al principio de la verdad jurídica objetiva en su función esencial de recomponer el equilibrio señalado.

Al respecto observa nuevamente Satta que pueden hallarse elementos inquisitivos en el proceso civil, cuando junto al interés de las partes haya un interés general sustraído a su disposición, de donde el juez debe indagar la realidad de los hechos y el acuerdo de las partes –entendiendo que sobre los hechos por lo que expone a continuación– no es vinculante para él. Sin embargo anota que es preciso advertir que si el proceso en estos casos deja de ser dispositivo en lo atinente a la prueba, lo es en cambio en el sentido de la disponibilidad del derecho o del interés, dado que las partes pueden siempre desistir del proceso, sin que haya un interés positivo

²⁷⁴ Manual de Derecho Procesal, Volumen I, E.J.E.A., Traducción de Santiago Sentís Melendo y Fernando de la Rúa, Bs. As., 1971, pág. 165.

²⁷⁵ Satta, Derecho... I, pág. 166.

del juez al pronunciamiento de la anulación. A menor disponibilidad del derecho a favor de las partes, mayores poderes instructorios o inquisitivos en poder de los tribunales u órganos llamados a decidir.

Así entendido la extensión del interés público tutelado dará la medida del alcance de los poderes, tanto de la disponibilidad material del derecho, como de la aportación de los hechos y de los medios de prueba, así como de los límites de la extensión del pronunciamiento y de lo que en éste se conceda u otorgue.

Definido aquél interés, Guasp²⁷⁶ se pregunta, refiriéndose a uno de dichos poderes, a quién corresponde la realización de la actividad de alegación y observa que desde antiguo se enfrentan dos criterios distintos para darle respuesta; el dispositivo y el inquisitivo.

Por causa del primero, como hemos visto y conforme con la medida del interés público que tutela cada ordenamiento procesal civil, son las partes, única y exclusivamente, las que pueden formular alegaciones procesales, esto es, incorporar datos al proceso, introduciéndolos, fijándolos y criticándolos; puesto que las partes disponen del objeto del litigio, se entiende que han de disponer también de los medios instrumentales de resolverlos.

En cambio, según el criterio inquisitivo, no sólo las partes sino también el juez puede aportar datos al proceso, dado que no se veda la utilización procesal de la ciencia, oficial o privada, del juez, atribuyéndosele a éste una misión de averiguación que le permite suplir la eventualmente deficiente actividad de las partes en este punto.

En similar sentido enseña Alsina²⁷⁷ que, a diferencia del sistema dispositivo, en el inquisitivo el juez debe investigar, sin otra limitación que la impuesta por la ley, la verdad material con prescindencia de la actividad de las partes (principio de investigación judicial; de inquirere, averigua); no sólo puede el juez “*iniciar de oficio el proceso*”, sino que está facultado para *buscar* los hechos, *descubriéndolos* a través de lo que ya conociere y *utilizando cualquier medio* tendiente a la averiguación de la verdad.

²⁷⁶ Derecho Procesal Civil, Tomo primero, Introducción y parte general, Tercera edición corregida, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1968, pág. 316/317.

²⁷⁷ Tratado... I, pág. 102.

Es decir que según esta definición, no sólo puede dar con ellos a través de la búsqueda que emprenda al respecto –sin otra limitación que la establecida por la ley–, sino que además puede descubrirlos a través de un conocimiento anterior o utilizando los medios pertinentes y adecuados, para que de ese modo una vez exteriorizados y adquiridos por, y para el proceso, pueda decidir conforme a ellos, elaborando una fundamentación en la que se halle subsumido el germen de la verdad material.

Confrontando los dos sistemas advierte Alsina que en el dispositivo no sólo corresponde a las partes el ejercicio de la acción, sino que ellas fijan la cuestión litigiosa (*thema decidendum*), establecen los hechos que determinan su posición respectiva frente a ella y utilizan los medios de prueba que crean más ventajosos para el éxito de sus pretensiones; por consiguiente el juez desempeña, en general, un papel pasivo. En cambio en el inquisitivo, este último, se desempeña activamente, averigua los hechos, trata de descubrir, frente a la verdad que le presentan las partes, la verdad real que le permita dictar una sentencia justa.

Sin embargo advierte que no son sistemas absolutos y que sólo puede hablarse de prevalencia de uno sobre el otro, puesto que en el dispositivo se otorgan (hoy en día algunas más) facultades por las que el juez pueda completar su conocimiento de los hechos, como las diligencias para mejor proveer. Nótese aquí que se refiere a “completar su conocimiento” sobre los hechos –alegados–, no a incorporar nuevos hechos con esas diligencias, de allí la prevalencia de uno u otro sistema a la que se refiere.

Finalmente agrega que en el sistema de que se trata, no sólo el juez tiene la iniciativa, sino que a él le corresponde “...*la conducción del proceso (principio judicial o inquisitivo), es decir, [que] la investigación de los hechos, la formación del material de conocimiento, o sea la aportación de las pruebas, así como las medidas tendientes a hacer efectivo el avance del procedimiento... está en manos del juez.*”²⁷⁸

En tales casos, así como en el dispositivo las partes tienen sobre sí la carga de la instrucción que comprende “... *la exposición de los hechos y la aportación de la prueba, porque el juez no puede fundarse en hechos no afirmados por las partes o aunque afirmados no han sido reconocidos y, en su defecto, comprobados...*”²⁷⁹, al órgano instructor le corresponde la función,

²⁷⁸ Alsina, Tratado... I, pág. 449.

²⁷⁹ Alsina, Tratado... I, pág. 465.

de acercarlos al proceso, dado que debe formar su convicción dentro de él, ubicándolos en relación al hecho que representó la causa eficiente que puso en marcha la facultad de iniciarlo. Ello trasunta el suceso de que investigará aquellos hechos que presuma pertinentes a la solución del conflicto –v.gr. que podrían ser deducidos de discordancias en la lógica del razonamiento expuesto por alguna de la partes, o de la propia experiencia del juez sobre los hechos litigiosos– y formará así el material de conocimiento que estimó necesario para alcanzar una más completa averiguación de la verdad.

Finalmente y para fijar de forma definitiva los alcances del principio, de instrucción de oficio, inquisitivo o de investigación judicial según el autor que lo analice cabe destacar la opinión de Millar²⁸⁰ quien citando a Heilfron y Pick señala que “...*el principio de investigación judicial... es el que obliga al juez a averiguar de oficio (inquiriere) la verdad material o absoluta; le impone así el deber de escudriñar y de considerar hechos que no le han presentado las partes. Por otro lado no puede admitir como ciertos, sin inquisiciones, los hechos en cuya verdad convinieron los litigantes.*”

Agrega además que representa exactamente lo contrario de aquél que denomina principio de presentación por las partes. Señala que el principio de que se trata atribuye al juez el deber de reunir, por su propia actividad, el material del litigio²⁸¹ y le permite a aquel el ejercicio libre e independiente de la actividad judicial en el procedimiento que se desarrolla entre litigantes²⁸².

Asimismo transcribiendo a Engelmann indica que el “...*principio de investigación judicial tiene como punto de partida de qué sobre y por encima de las partes existe un bien jurídico (Reschtsgut) al que ambas quedan subordinadas; que, por consiguiente, sus declaraciones constituyen solamente medios para el aseguramiento de este bien, y que dicho fin nunca se lograría, si fuesen libres de ejercer sus potestades dispositivas y de perseguir así, sus propios objetivos.*” Agrega que ello convierte a las partes en objetos del interés general siendo las declaraciones de éstas como meras afirmaciones, tanto así que el juez “*no queda ligado a las mismas sino, por el contrario, autorizado para hacer por su propia discreción, lo que no han querido proponer los litigantes.*”²⁸³

²⁸⁰ Robert Wyness Millar, Los principios formativos del procedimiento civil, Ediar SA Editores, pág. 63 y 64.

²⁸¹ Citando a Kleinfeller, Lehrbuch des Zivilprozessrechts.

²⁸² Con cita a Bunsen, Lehrbuch des Zivilprozessrechts.

²⁸³ Engelmann, citado por Millar, Principios..., pág. 64.

Planck por su parte expresa que con arreglo al principio analizado, “...la averiguación del verdadero contenido de la relación legal existente entre las partes se realiza por la actividad del tribunal. [Así] Dentro de los límites determinados por ley, esta actividad es discrecional, y las partes pueden ejercer sobre ella una actividad coadyuvante, pero no determinante, mediante sugerencias y solicitudes. El procedimiento adquiere así la forma de una investigación judicial (inquisición, instrucción).”²⁸⁴

Más adelante afirma que no está claro si existe un concepto completamente antitético al de elección dispositiva, pero en caso afirmativo éste ha de estar constituido por el principio de oficialidad, del que Kleinfeller destaca que es aquél que “...priva a las partes de su potestad sobre el objeto del procedimiento, de suerte que el deber oficial del juez no sólo abarca la aplicación de las leyes, sino que se extiende a determinar el alcance del material de la causa. El principio de oficialidad es, pues, característico de un procedimiento cuyo objeto, incluso fuera del juicio, no queda ligado al poder dispositivo de las partes.”²⁸⁵

Sin embargo plantea que definido así, el principio cuestionado, equivale simplemente al de investigación judicial, aplicado a situaciones en el que a las partes les es sustraído el poder dispositivo, y por lo tanto no resulta tan fácil ver en él un correlato exacto del principio de elección dispositiva, salvo que se reúnan dentro del principio dispositivo propiamente dicho al de elección dispositiva y al de presentación por las partes, dando así un concepto antagonista de aquél.

Como ya se ha explicado, dentro del proceso civil ambos conceptos se hacen presentes con predomios definitivos hacia el dispositivo, pero con facultades instructorias determinadas respecto de las pruebas cuando la causa tiende a oscurecerse por falta de ellas.

Por el contrario en el administrativo, priva el de investigación judicial (inquisitivo), cuyos límites en el proceso determinativo están dados por la conformidad del contribuyente respecto de los cargos que le fueran notificados en la vista, haciendo dispositivo el derecho del mismo y conformando un límite formal a la búsqueda de la verdad material, que queda sustraída de la instrucción, por cuanto la ley le otorga los efectos de una declaración jurada para el

²⁸⁴ Citado por Millar, Principios..., pág. 64.

²⁸⁵ Citado por Millar, Principios..., pág.68 y 69.

particular interesado y de determinación de oficio para el fisco, quedando subsistente sí, el principio de control de legalidad de los actos administrativos, y los alcances que al respecto fija el artículo 19 de la Ley N° 11.683. Es decir, la administración podrá determinar nuevamente en caso de error, omisión o dolo o teniendo en cuenta aspectos no considerados en la intervención anterior a través de un nuevo procedimiento.

Ahora bien, desde la óptica del derecho procesal penal Vélez Mariconde²⁸⁶ nos explica que como derivación del principio de la verdad real, tanto el proceso penal como el civil tienden a la averiguación sustancial de los hechos; pero mientras en este último el juez civil debe limitarse a verificar las proposiciones de las partes y ha de quedar satisfecho con la verdad que surja de tales manifestaciones, el juez penal tiene “...*el deber de investigar la verdad real, objetiva o sustancial de los hechos sometidos a enjuiciamiento, para dar base cierta a la justicia...*”.

Así expresa además que la naturaleza pública del interés que se persigue –interés del Estado en una justa actuación de la ley– excluye la decisión de los límites artificiales que se basen en actos u omisiones de las partes, por lo que la fuerza incontrastable de ese interés consagra la necesidad de un sistema que asegure el imperio de la verdad, incluso contra la voluntad del particular interesado.

Raúl W. Abalos²⁸⁷ nos ilustra también al aseverar que el poder de llevar adelante la acción penal, al cual ubica entre los principios del proceso penal tendientes a alcanzar la verdad, se encuentra en el órgano jurisdiccional –una vez que aquélla ha sido promovida– y que el juez penal es titular de un poder deber de ejercicio obligatorio, que se manifiesta en la actividad de impulsión procesal, desde su acto de promoción. Es decir que más allá de la actividad o inactividad de las partes, oficiosamente y de motu propio aquél lleva a cabo los actos procesales que impulsan el proceso a su meta.

Destaca además que el Juez de Instrucción tiene amplias facultades dispositivas, pues precisamente su tarea consiste en reunir los elementos probatorios necesarios para dar base a la acusación o sobreseimiento y es titular de una potestad autónoma de investigación –reiteración

²⁸⁶ Alfredo Vélez Mariconde, Derecho Procesal Penal, Tomo II, 2° Edición corregida y aumentada, Ediciones Lerner, 1969, pág. 185.

²⁸⁷ Raúl Washington Abalos, Derecho Procesal Penal, Tomo I, Cuestiones Fundamentales, Ediciones Jurídicas Cuyo, pág. 275.

del principio de oficiosidad—, lo cual implica que por iniciativa propia investiga la verdad de los hechos que se presumen cometidos. Señala que esta capacidad dinámica del magistrado deriva de los intereses públicos que el derecho penal protege.

Durante la instrucción dicho poder es pleno, y durante el juicio —advierde Abalos— está limitado al supuesto del artículo 357 del C.P.P.N. cuando se hubieran omitido determinados actos indispensables para la realización del debate. Añade que también es permitido al Tribunal la recepción de nuevas pruebas si éstas resultan necesarias al esclarecimiento de la verdad.

Como puede observarse desde las perspectivas analizadas ambos principios —el dispositivo y el inquisitivo— son opuestos, y como tales, se enfrentan en sus alcances, efectos y consecuencias, dado que, o bien se tiene la disponibilidad del derecho —aspecto dispositivo—, o bien se tiene el poder-deber de instruir —no la facultad—, otorgado por el ordenamiento al órgano tutor del interés para llegar a la resolución del conflicto —v.gr. a la verdad—, quedando absolutamente claro que se ha sustraído a las partes, entre otras cosas y en principio, de su particular disponibilidad del derecho en beneficio de un interés público.

Esto último implica que con el principio de instrucción no se ha redefinido un sistema dispositivo especial en el que el órgano instructor ostente un interés particular del que podría disponer y dentro del cual tuviera reservadas las actividades de aportación de los hechos y de las pruebas que sólo hagan a su pretensión. Por el contrario el fundamento de tal principio, al cual confluyen tanto el interés general —motor y causa de la instrucción—, como la verdad jurídica objetiva a interpretar dicho interés a los límites propios del mismo —dentro el procedimiento—, importa la aspiración de obtener la equivalencia plena entre los antecedentes de hecho y de derecho reunidos y una resolución que, objetivamente a la vista de cualquier razonamiento, haya alcanzado la satisfacción de aquél interés.

La pretensión como punto de partida en la instrucción, se funda en hechos que se deberán probar dentro del expediente y no resiste juicios de valor de carácter previo relacionados con otros hechos que por su presumible efecto negativo en la formación de la convicción del juez de la causa son apartados de la litis; si bien ello es algo común entre las partes dentro del dispositivo —elegir, seleccionar de entre un universo de antecedentes y medios los que mejor representen su pretensión—, puesto que a éstas corresponde siempre fijar el alcance y el contenido de la tutela jurídica que se reclama, así como lo concerniente a la aportación de los elementos

probatorios con la finalidad de acreditar los hechos controvertidos, no resulta concebible dentro del instructorio dado que es la propia verdad acerca de esos hechos la que fija sus límites, y la propia capacidad y experiencia de quien instruye la medida de ella.

Como se deduce de lo expuesto, dentro del sistema que se trata, el que instruye no tiene aquella libertad, dado que no lo hace para sí, sino para alcanzar la verdad o la certidumbre acerca de cómo sucedieron los hechos objeto de la pretensión y que conforman el supuesto que da origen a una consecuencia jurídica determinada, acordándosele tal facultad sólo en virtud del interés público que está llamado a proteger.

Es por ello que en el impulso de la función protectora de dicho interés ostenta facultades que en principio le imponen asegurarse de que su actividad esté desarrollada justa y oportunamente sobre el objeto tutelado y no sobre otro. Por lo que la secuencia procesal –procedimental–, le impone primero asegurarse de que el bien jurídico apreciado –por ej. Cualquier tipo de ajuste impositivo sujeto a determinación de oficio- sea identificado como aquél cuyo interés se tutela, para luego, si se confirman dichas sospechas, exteriorizar finalmente la pretensión condenatoria.

El utilizar el camino inverso, es decir, abonar la pretensión inicial con elementos que la justifiquen –que formen convenientemente la convicción por su preferencia–, sin haber comprobado fehacientemente la existencia del bien que la ley identifica como digno de tutela, a través de un mecanismo de convicción plena –por oposición a la selectiva que no lo es– desnaturaliza no sólo el procedimiento, sino la actuación del órgano instructor, que atrae para sí elementos de convicción afines a su sospecha con el sólo propósito de confirmarla, cuando su obligación esencial es identificar fidedigna e inequívocamente de que se encuentra ante el bien, para cuya protección el órgano instructor fue creado, antes de confirmar su presunción inicial.

Es por ello que precisa destacarse que el órgano impulsor no sale al mundo jurídico a probar su pretensión, sino que debe probar si “esa” pretensión es cierta. Aquella selección de que se habló respecto del dispositivo, deviene sólo legítima a través de la sana crítica y la valoración posterior de la prueba de autos y en autos, no antes. Dicho esto surge incuestionablemente la duda acerca de cuáles son entonces los alcances de la noción relativa a la verdad jurídica objetiva si el propio órgano cuenta ya con innegables facultades –deberes– instructorias para alcanzar esa

verdad, cuando en doctrina se la define como aquella aptitud que le permite ir más allá de lo alegado por las partes.

Por de pronto y en función de su ubicación normativa en la Ley de Procedimiento Administrativo –Ley N° 19.549– dentro del derecho a ofrecer y producir pruebas y vinculada al deber de la administración de “requerir y producir los informes y dictámenes necesarios para el esclarecimiento de los hechos y de la verdad jurídica objetiva...” pareciera encaminarse a convertirse en un refuerzo de este principio de instrucción al cual le indica definitivamente el rumbo del proceso –procedimiento– al tiempo que lo faculta a no dejar vacíos en el desarrollo formativo de la convicción –plena–. Pero a su vez, esa misma ubicación es la que genera dudas respecto del alcance de la interpretación que puede desprenderse.

De ello cabe entender que una interpretación restrictiva del principio, es decir por su sola posición en el plexo normativo, sería indicativa de que con ella se intenta conservar, luego de que el administrado haya ejercido el derecho “de ofrecer prueba y que ella se produzca, si fuera pertinente...”, la oportunidad de verificar o alcanzar sobre ella un alto grado de certeza, más allá de los cargos y elementos de prueba que la administración, oportunamente, pusiera a disposición de la parte. Esto último precisado además a tenor del párrafo siguiente que alude a que ello se realice con el contralor de los interesados. De esta interpretación pareciera inferirse que se le otorga al órgano instructor una posibilidad “más” de asegurar la certeza en relación a los hechos y medios aportados por la parte antes de formarse la convicción sobre ellos.

Por otro lado en una interpretación extensiva, y sin perjuicio de lo expuesto, tal principio en íntima relación con el sistema inquisitivo acuerda a la administración la oportunidad de salvar por cualquier medio –aunque veremos que la búsqueda emprendida acerca de la verdad tiene límites formales y legales– la expresión de una voluntad que no acuerde primacía a una perfecta consonancia entre supuesto de hecho y consecuencia jurídica. Es decir que contemplaría no sólo un señorío en la aportación del –nuevo– material probatorio sino en la naturaleza de los hechos que se hacen valer en el procedimiento, no como hechos sobrevinientes, sin excluirlos por cierto, sino de cualquier naturaleza, incluido aquél que extinga la pretensión, objetivizándose así la averiguación de la verdad²⁸⁸, a la que el principio de instrucción de oficio sirve.

²⁸⁸ En similar sentido Horacio Díaz Sieiro en *Tratado de Tributación...I*, Volumen 2, págs. 311/312 según parece desprenderse de lo que afirma.

En este punto cabe destacar que, el principio de instrucción se presenta como un requisito necesario para alcanzar la verdad en el procedimiento, puesto que sin las facultades que emanan de él no podría la administración seguir camino en su investigación, ni por causa de la misma incorporar otros sucesos vinculados al hecho en que se funda su actuación y que representa la hipótesis objeto de la investigación a la que se alude.

Para alcanzar la certeza necesaria y suficiente que la averiguación de la verdad requiere, el principio analizado resulta un instrumento necesario. Es por ello que se insiste en que aquella verdad que representa la aspiración, el ideal hacia el cual el procedimiento debe tender, constituyendo una de sus razones de ser desde el punto de vista jurídico, debe realizarse por medio de la instrucción, que es el instrumento establecido por la ley para la realización del derecho tributario.

En tal orden de ideas el principio de que se trata –de instrucción de oficio– resulta ser una herramienta fundamental en la aludida actuación del derecho –en la satisfacción de un interés general–, que con la intervención paralela y concordante del principio de la verdad material –en su interpretación extensiva– pretende evitar cualquier circunstancia que obstaculice dicha realización, a pesar de que no deja de reconocerse que las dificultades y limitaciones en el conocimiento de esa verdad se encuentran vinculadas por un lado, al objeto a conocer –suceso o hecho imponible para ser más precisos–, al sujeto cognoscente –el juez– y fundamentalmente a los instrumentos o medios con los que se dispone para alcanzar la verdad. Al respecto podría agregarse un cuarto elemento que puede ser al mismo tiempo objeto a conocer y medio de prueba del objeto principal; los denominados hechos simples, que ayudan a conocer y entender el suceso principal.

Sin embargo importa destacar principalmente que ambos principios son complementarios y encuentran sus límites externos en la garantía constitucional de la defensa en juicio. Allí donde los límites de la instrucción se rozan con las ambiciones de la parte, como en el caso del procedimiento administrativo, la verdad jurídica objetiva le indica el límite preciso a la instrucción marcándole, en palabras de la Corte, el norte hacia el cual debe dirigirse; allí donde la verdad material intenta realizarse, el principio instructorio viene en su ayuda; y allí donde ambos se confunden e involucran con sus objetivos, la garantía constitucional de la defensa en juicio les advierte que junto a ellos, se encuentra la otra parte de la relación, necesaria para la realización que se proponen y que a pesar de las directivas propias que los integran, éstas deben desarrollarse

y realizarse, respetuosa y conjuntamente con las ambiciones y proposiciones del interesado, que si bien no resultan vinculantes para su desarrollo, lo serán en el sentido de que resulta imprescindible su valoración final para la formación de la voluntad administrativa que se exteriorice.

Por otro lado, debe destacarse que entender que el principio de la verdad material resulta aplicable sólo dentro del ámbito probatorio, no sólo le quitaría funcionalidad, sino que además se lo imbuiría de un alcance que lo comprometería a una función meramente esclarecedora, propia, como hemos visto, de la actividad de los jueces del proceso civil, conforme surge del artículo 36 inciso 4º del C.P.C.C.N., y que por otra parte podría entenderse como una facultad propia del principio de instrucción, si se lo define o entiende con los alcances que los autores procesalistas citados les otorgan al hablar de la investigación. En este caso ¿cuál sería el aspecto que denotaría su diferencia respecto de este último?. ¿Sólo porque la ley de Procedimientos Administrativos lo vincula al requerimiento y producción de informes... para el *esclarecimiento* de los hechos y de la *verdad jurídica objetiva*? Tal circunstancia ¿Condiciona entonces definitivamente su significado o alcance?

Al respecto, abundando en el tema, puede precisarse que aquel requerimiento y producción de informes se refieren a una finalidad: a esclarecer los hechos, por un lado, y la verdad jurídica objetiva, por el otro. Así en virtud del principio de instrucción, aquel requerimiento y aquella producción que ordena la ley –la realización de determinadas medidas; los informes y su producción y el requerimiento de los dictámenes respectivos– es desarrollada con el propósito para salir de la incertidumbre que sobre ellos pueda pesar, salvando así toda duda al respecto. Facultad que por otro lado ya estaría incorporada entre aquéllas que son propias de la instrucción y de toda investigación, por lo que parecería sólo indicarle una dirección.

Es por ello que se entiende que la ley intenta darle a la instrucción un propósito más; que no sólo esclarezca los hechos –salga de la duda acerca de ellos–, sino que esclarezca la verdad, ¿cuál verdad?, ¿la de esos hechos?; ya tiene una directriz designada para eso. ¿Se refiere entonces a la verdad acerca del objeto del procedimiento?, pareciera que sí, de otro modo el mandato sería redundante; ¿esclarecer los hechos no es tenerlos por ciertos, otorgándoles un alto grado de certeza?, propio además, de todo procedimiento decisorio de cualquier naturaleza. Si con el esclarecimiento de aquéllos no alcanza²⁸⁹, o éste no se alcanza²⁹⁰, la ley le ordena –ésta se

²⁸⁹ Su esclarecimiento no ha sido definitivamente conducente a la solución del conflicto.

expresa como; “debiendo la administración”– que instructoriamente indague, dentro de los límites que ella misma impone, al margen de los hechos que, o bien, ya ha esclarecido o que no ha podido esclarecer, hasta que su convicción sobre el suceso que se le plantea sea plena.

De otro modo, debería conformarse con los datos que surjan tan sólo de esa tentativa de esclarecimiento llevado a cabo por medio de informes y dictámenes, independientemente que sean conducentes o no, aplicando así por la propia dinámica que se impondría al procedimiento, una especie de carga que pesaría sobre los planteos del administrado, ya que la administración estaría sólo facultada para esclarecer y alcanzar la verdad únicamente sobre ellos, a modo de refuerzo probatorio y control de legalidad, y no en función del objeto propio sobre el que se discute.

Tal situación entonces devendría similar a la de los procesos en donde debe decidirse sobre lo aportado, y las medidas probatorias sólo buscan esclarecer los elementos de convicción referidos a ellos y no al interés general jurídicamente tutelado que se ventila en el pleito.

Así, de interpretarse en su acepción más restringida, carecería de sentido la reforma introducida por la Ley N° 21.686 (B.O. 25/11/1977), la cual incorporó la expresión “verdad jurídica objetiva” a continuación de la que refiere al esclarecimiento de los hechos, representándose a ellos como dos conceptos jurídicos diferentes.

Si bien, no puede dejar de mencionarse que en el mensaje de elevación del poder ejecutivo se expresa que “*se ha contemplado que la facultad [instructoria] de la administración para requerir y producir informes y dictámenes debe estar encaminada no sólo al esclarecimiento de los hechos sino también al de la verdad jurídica objetiva*”²⁹¹, introduciendo con ello una restricción aparente al sentido propio del término²⁹², tampoco puede dejar de advertirse que importa una contradicción intentar colmar al procedimiento con sus efectos, circunscribiendo al mismo tiempo su alcance al requerimiento y producción de informes y dictámenes. Así, con dicha interpretación se entendería que la reforma queriendo ampliar,

²⁹⁰ En este caso tampoco ha sido conducente, pero como consecuencia de las dudas que despierta han el hecho en sí, en virtud de que su esclarecimiento no ha sido definitivo. Puede ocurrir que sobre el se tomen determinadas medidas probatorias a fin de fijar su alcance respecto del procedimiento.

²⁹¹ ADLA XXXVIII-A, pág 6.

²⁹² Dándole a un concepto legislado un alcance menor del que poseía como principio jurídico, o tan siquiera como estándar, y que además no se corresponde con el resto de las facultades con las que la ley dota al órgano instructor.

termina restringiendo los efectos de la verdad material a determinados medios probatorios, haciéndola incompatible con el fin tenido en vista con su incorporación.

Comprimir el concepto de verdad desde el ángulo visual del esclarecimiento de los hechos y de la verdad jurídica objetiva a la prueba que sobre los hechos ha realizado el administrado, sólo por su ubicación determinada en el plexo normativo, apoyando el resto de la investigación en la instrucción de oficio, separando tal vez inconscientemente, la función que de juez y parte ésta desarrolla y la de juez que forma su convicción sobre los hechos que presenta y prueba el administrado, es sustraerla de sus alcances más ricos, que en su concepción ideal comprenden el hacer posible un proceso y un procedimiento sin desvíos jurídicos, rituales o de la naturaleza que haga imposible la realización de un derecho justo. En su interpretación armónica con el resto de las reglas del procedimiento puede llegarse a esa visión.

Si bien, como se ha dicho, ambos principios se complementan y retroalimentan, no deben confundirse sus aplicaciones y efectos, con los fines de cada uno, que pueden fundirse en uno solo, la verdad acerca del objeto del procedimiento, que es tan bien la finalidad de éste. Pero hacia el que todos los principios confluyen, algunos de manera mediata y otros de manera inmediata. De allí la importancia de tratarlos conjuntamente.

III. B. 2.- PRINCIPIO DE LA VERDAD JURÍDICA OBJETIVA DE ACUERDO CON LOS LINEAMIENTOS QUE AL RESPECTO HA ELABORADO LA JURIPRUDENCIA.

Nos explica Varela que es indudable que la finalidad de una correcta evaluación de los elementos probatorios acumulados en el juicio se halla conformada por la obtención de un adecuado servicio de justicia, traducido por medio de una sentencia que se ajuste a los valores que aquél debe contener. Es cierto también que aquella finalidad no se puede lograr sin un conocimiento lo más perfecto posible de los hechos sometidos a decisión del juez e indica que para tal propósito entran en juego diversas relaciones cognoscitivas, referidas al objeto a conocer y al sujeto que conoce.

Afirma entonces que el tema de la posibilidad de certeza versa, por otra parte, no sobre la mera certeza subjetiva, sino acerca de la certeza objetiva, realmente fundada. Destaca, al

respecto, que la certeza objetiva debe hallarse fundada realmente en la evidencia objetiva de aquello mismo en que se asienta.

Esto implica, según se entiende y tal como lo plantean Aftalión, Vilanova y Raffo respecto de la apreciación de la prueba, que es en esencia a lo que nos referimos al hablar de certeza, que no “...*basta que el juez se encuentre personalmente convencido por la prueba reunida en los autos. Debe intentar también que esa convicción sea objetiva, que pueda ser compartida por los demás, para lo cual deberá hacer un análisis razonado y objetivo...*”²⁹³, basado en la ciencia, en la experiencia y en los conocimientos de dichos elementos de convicción, que lo acerquen al fundamento de aquéllo que contempla y por ende a la certeza objetiva de que lo ha logrado.

Por su parte Varela, al analizar la figura de que se trata, subraya que no se está refiriendo a cualquier clase de verdad, sino a la determinada por los límites concretos del campo jurídico, agregando que por lo pronto el juez, al sentenciar, cumple un procedimiento intelectual que lo obliga a analizar y evaluar los elementos de la prueba que le suministra la causa y a encuadrarlos dentro del marco jurídico vigente.

Desde esa perspectiva infiere que la expresión “verdad jurídica objetiva” contiene una referencia fenomenológica que no puede sino estar referida a los *hechos mencionados* en la causa y *cuya prueba es motivo de evaluación* al decidir en la sentencia definitiva, o en cualquiera de las resoluciones que impliquen juzgamiento.

Al respecto puede agregarse, sintéticamente, que de la interpretación dada por la jurisprudencia pueden extraerse algunos aspectos puntuales de la figura analizada, entre los que cabe mencionar aquellas sentencias en las que se sostuvo expresamente que la desvirtuación de la verdad jurídica objetiva supone el desconocimiento de hechos a la luz de las normas sustantivas que regulan el caso, y que no debe desatenderse a la verdad jurídica objetiva de los hechos que de alguna manera aparecen en la causa como de decisiva relevancia para la pronta decisión del litigio.²⁹⁴

²⁹³ Introducción al Derecho, Tercera edición, Abeledo Perrot, pág. 962.

²⁹⁴ CSJN, Fallos, 301:1017, citado por Varela, Valoración de la Prueba, pág. 136.

Sobre el fenómeno analizado advierte que, cabe averiguar además, a cuáles hechos se hace referencia, pues tampoco los jueces tienen obligación de hacer mérito de todos, sino de aquellos relevantes para la solución de la causa. A su parecer resulta evidente que se refiere a esos hechos y no a cualquiera de ellos en general, aún en el caso de que fueran introducidos por las partes.

Un segundo elemento, para Varela²⁹⁵, lo constituye la referencia que se formula en los fallos de la Corte al adecuado servicio de justicia. Así no resultaría compatible con el fin último de la realización del derecho que consiste en el bien común, mediante el ordenamiento social y el adecuado reparto de bienes, malograr su resultado, obviando la obtención de la verdad, que tiene igualmente un ingrediente axiológico y compone uno de los soportes de la justicia.

Agrega que la jurisprudencia sobre el tema alude a la verdad que surge del proceso haciendo especial referencia a la que brota merced a los antecedentes que manan de él. Aunque destaca que el concepto de verdad en cuanto a su contenido depende enteramente del concepto de conocimiento, y éste, en sentido estricto, equivale a conocimiento verdadero. Ello supone siempre una relación trascendental dada entre sujeto y objeto, en donde el primero alcanza de manera conciente el objeto tal como es en sí.

De ello surge que la “verdad jurídicamente objetiva” sufre una primera acotación con respecto a la realidad histórica que trata de aprehender, debido al aporte cognoscible que ofrecen los elementos de prueba incorporados al proceso. La segunda está referida al sujeto que conoce, en este caso, el juez, quien si bien debe ser objetivo e imparcial, no puede desprenderse de su formación jurídica, así como tampoco de la particular comprensión que tenga de un conocimiento lógico y de la validez de los valores, ya que todo ello forma parte del continente jurídico y entronca con el concepto de verdad jurídica.²⁹⁶

La tercera acotación resulta de la relación entre los hechos y la prueba que de ellos debe aportar quien instruye un proceso con el fin de formar el material cognoscible sobre los mismos, y que se halla vinculada a la proyección que debe efectuar además respecto de la probable situación que aquéllos hayan delineado en la realidad, reconstruyendo el suceso a través de la lógica impuesta por su razonamiento. Esta acotación en particular no surgiría de la revisión

²⁹⁵ Valoración, pág. 136.

²⁹⁶ Varela, Valoración de la Prueba, pág. 138.

jurisprudencial puesto que ella se avoca al estudio la verdad jurídica que, objetivamente, debería surgir del expediente, por lo que una instrucción deficiente, en su análisis, depararía como respuesta los mismos efectos que produce la carga de la prueba para aquél que haya incurrido en una insuficiencia probatoria.

Asimismo debe señalarse que no solamente puede producirse la desvirtuación de la verdad jurídica objetiva por el apego a fórmulas sacramentales, sino también por la deficiente evaluación de los elementos de convicción arrimados a la causa, la omisión de considerar datos relevantes para la solución del conflicto, el excesivo subjetivismo del juzgador, etc.²⁹⁷. Todos ellos vinculados obviamente a los datos que preexisten en la causa cuya apelación se tramita.

Es decir que tal como lo explica Varela, el criterio de la verdad jurídica objetiva ha sido corrientemente aplicado por la jurisprudencia, tanto para corregir excesos rituales, como con la finalidad de otorgar al proceso un sentido más acorde con la realidad que le ha tocado enmarcar, reconociendo a su vez base constitucional en la garantía de defensa en juicio.

“La finalidad perseguida a través del criterio de la verdad objetiva no es otro que facilitar estándares ético jurídicos en los cuales aquélla prime sobre el exceso ritual, afianzando de esta manera la justicia como principio liminar del proceso, y permitir que el pronunciamiento constituya una derivación razonada del derecho vigente con arreglo a las circunstancias comprobadas en la causa.”²⁹⁸

Por consiguiente –sigue acotando–, su desconocimiento redundaría en la violación de la defensa en juicio cuando el tribunal rehúsa atender a la verdad objetiva de los hechos que aparecen en la causa como de relevancia decisiva para la justa decisión del conflicto.

Al respecto Varela enseña nuevamente que la cuestión tiene también atinencia con respecto a la valoración de la prueba, puesto que es doctrina de la Corte que aún cuando los agravios tengan vinculación con cuestiones de hecho, ellos abren la instancia extraordinaria cuando la decisión contiene defectos graves de fundamentación, que redundan en un menoscabo de la defensa en juicio. Ello ocurre cuando, al limitarse a realizar un análisis parcial y aislado de diversos hechos y elementos de convicción sin integrarlos en un conjunto, la interpretación

²⁹⁷ Varela, Valoración de la Prueba, pág. 139.

²⁹⁸ Varela, Valoración de la Prueba, pág. 141.

realizada no se ajusta a las reglas de la sana crítica, aparte de constituir un claro exceso ritual que incide en perjuicio de la verdad objetiva.²⁹⁹

En tal sentido dijo la Corte que en el área de la prueba es donde ha de “...asegurarse la necesaria primacía de la verdad objetiva sin que nada excuse la indiferencia –o indebida ejecución– de los jueces al respecto como que ello frustra en la médula del servicio, la misión de dar a cada uno lo suyo. En tal orden de ideas, prescindir manifiestamente de prueba decisiva ignorando un rico plexo probatorio, decisivo en la acreditación de un extremo fáctico determinante para el pleito, implica una incuria que, provocada por la pretensión de una de las partes, debe conducir fatalmente al acogimiento de la pretensión de la nulidad de la sentencia iniciada por el accionante.”³⁰⁰

Así, puede observarse del acotado recorrido jurisprudencial, que la verdad a la que refieren todos ellos es aquélla que, inmersa o inmanente al expediente sobre el que se decide, contrasta con la decisión que al respecto encierra la sentencia. Tanto sea ella por un exceso –en el ritualismo– como por su insuficiencia –en la apreciación de las pruebas u otros elementos de la causa, como pueden ser los hechos– lleva a que se afecte, para quienes se encuentran constituidos como tribunales de revisión, la prestación de un adecuado servicio de justicia dado que la convicción a la que se ha llegado en la causa no puede entenderse en un modo que resulte objetivamente compartida por los demás.

Es por ello que importa destacar que el concepto analizado en su formación pretoriana, tiene ascendencia en el control jurisdiccional posterior, es decir que fue formado desde la visión de quien, en ejercicio de sus funciones de contralor y mucho más cuando ellas involucran garantías constitucionales, analiza –comparativamente– los antecedentes de la causa, fundamento de la sentencia apelada, y las diferentes hipótesis interpretativas de la misma, aceptando o, mejor dicho, adoptando de entre ellas la más lógica y compatible para la solución del conflicto, acorde siempre con un criterio determinado respecto al desarrollo y ejercicio de un –axiológicamente entendido– adecuado servicio de justicia. Tal comprensión implica, sin que ello represente una crítica por cierto, concebir que desde una visión subjetiva de quien se encuentra imbuido de potestades correctivas, se realice un esfuerzo racional en hallar la verdad

²⁹⁹ CSJN, 26/03/91, ED, 148-319, citado por Varela en Valoración de la Prueba, pág. 143.

³⁰⁰ CcivCom Junín, 23/8/89, ED, 141-143, citada por Varela.

que, objetivamente, surge de la causa que analiza pero que no ha sido suficientemente observada por el inferior.

En ese orden de ideas puede decirse que la mejor definición de la verdad objeto de estudio es aquélla que no se exterioriza, puesto que acotada a términos conceptuales estrictos dejaría de ser funcional al propósito al que sirve.

Sólo podría decirse que la misma representa un marco regulatorio, un standard jurídico, dentro del cual se establecen límites, tanto a los excesos como a las insuficiencias –en general valorativos–, que intentan evitar la manifestación o presencia de brechas, fisuras o discordancias en la lógica, tanto del razonamiento en sí, como de la valoración de los elementos que lo componen y conforman, implicando con ello una dislocación esencial en la base del mismo –razonamiento–, que deja traslucir la superioridad de una conclusión sobre otra, a partir de las distintas hipótesis de trabajo y de soluciones del conflicto que, desde el inicio, se le pueden presentar a quien decide y cuya adhesión a una u otra lo llevan a valorizar determinados medios y hechos en detrimento de otros y que le impiden, a veces, “...no sólo comprender sino incluso ver datos disponibles pero [que se hallan] en contraste...”³⁰¹ con aquellos medios de prueba seleccionados.

Es por ello además que, de manera reiterada y generalizada, dichos pronunciamientos son alcanzados por la tacha de arbitrariedad en el sentido que se les asigna comúnmente cuando no se presentan como derivación razonada de derecho.

Es decir que la realidad jurídica objetiva que emana del expediente, en virtud del análisis posterior que el tribunal de alzada ha realizado sobre el mismo, contrasta con la hipótesis de trabajo seleccionada por el juez para alcanzar la verdad procesal –más precisamente con las conclusiones alcanzadas con ella–, que a través de su desarrollo motivó el dictado de una sentencia injusta para aquél –tribunal– conforme la hipótesis que este último ha elaborado con los antecedentes que componen la causa y de los que objetivamente aquella verdad se desprende.

Sin embargo debe destacarse aquí que diferente es, en principio –es decir antes de tomar su decisión–, la situación de quien ostenta facultades instructorias para alcanzar dicha

³⁰¹ Luigi Ferrajoli, *Derecho y Razón*, Editorial Trotta, Madrid, pág. 57.

verdad, para formarla y conformarla con elementos, datos y hechos que tal vez no han sido alegados por los interesados, de aquella otra situación que se le presenta a quien no las ostenta.

Al respecto la aludida verdad en este punto se encontraría inicialmente vinculada más a un aspecto cognoscitivo, y por ello además convictivo, que probatorio en particular, ello sin desconocer la importancia que, en la formación de la verdad y de la aludida convicción, pero con posterioridad a ello, cumple aquel aspecto, puesto que el material probatorio en este caso viene a confirmar lo que el impulso y la instrucción han acometido en su tarea, al impregnar el expediente de toda la certeza necesaria que, los límites cognoscitivos de quien decide, pudieron otorgarle. Es decir que debe aceptarse que el motor de la instrucción encuentra la medida de su verdad en los límites –inconscientes– cognoscitivos de quien instruye.

Es por ello que puede decirse que la revisión jurisdiccional advierte con su control posterior, donde tanto el material probatorio como los hechos han sido ya delimitados, la deformación de la verdad que surge del expediente; en tanto que en la instrucción al pretender ésta impregnarlo de ella, encuentra los límites más importante de su conformación impuestos por los conocimientos, de quien decide, acerca de los contornos que presenta el objeto a conocer; por la capacidad de análisis respecto de la unión que lógicamente debería darse en torno de todos los elementos que de manera natural integrarían la causa; y por el alcance del razonamiento metódico que debería hilvanar a todos ellos y al material probatorio en una misma hipótesis, a efectos de que su tesis final no encuadre en los desvíos observados por el control jurisdiccional posterior.

Como se verá, existe una apreciable diferencia en los casos en que se hacen presentes el principio dispositivo o el instructorio, dado que delimitan de manera diferente los alcances del principio en cuestión de manera teórica; ello sin perjuicio de reconocer que el control jurisdiccional posterior, se encuentra limitado a los antecedentes de la causa, y por lo tanto a la verdad jurídica que objetivamente surja del expediente.

Como bien expresa Ferrajoli³⁰², hay que reconocer, ello en alguna medida común a la investigación, que toda construcción histórica es “necesariamente selectiva”, en el sentido que está siempre orientada por puntos de vista, intereses historiográficos e hipótesis interpretativas que inducen al historiador a poner en evidencia algunos hechos del pasado en lugar de otros, a

³⁰² Derecho y Razón, Editorial Trotta, Madrid, pág. 57.

acentuar como significativos algunos aspectos, a privilegiar algunas fuentes y a descuidar o, incluso, ignorar otras, sin estar siquiera en condiciones de reconocer las distorsiones eventualmente llevadas a cabo.

Al respecto opina que mientras la historiografía y las ciencias naturales son capaces de autocorrección, al estar destinadas a sucumbir las hipótesis falsas o inadecuadas frente a refutaciones y críticas de la comunidad de historiadores y científicos, no ocurre lo mismo con la jurisdicción. Advierte que el juez es un “*investigador exclusivo*”, en el sentido que su competencia para investigar y juzgar le está reservada por la ley: de forma que salvo el contradictorio entre las partes que precede a la sentencia y fuera de los sucesivos grados del juicio –en donde, y es por ello, que se hace hincapié en la creación pretoriana del principio de la verdad jurídica objetiva como posterior a la evaluación de aquel juez “*exclusivo*”–, “*sus interpretaciones de los hechos y de las leyes no pueden ser refutadas por hipótesis interpretativas más adecuadas y controladas*³⁰³” por parte de una comunidad de jueces, sino sólo al margen de una sentencia ya producida y cuando, eventualmente, ésta pueda haber pasado en autoridad de cosa juzgada, sirviendo su refutación con base doctrinaria sólo en una decisión posterior.

Aquel control ulterior busca evitar por medio de la creación del principio analizado la proliferación de las circunstancias mencionadas, dado que a través de su actuación postrera delimita, establece e impone –por ser instancia superior y sin que con ello asuma una posición de infalibilidad, inexistente en cualquier orden de la vida, pero necesaria de fijar artificialmente en otros órdenes de ella, como el jurídico en este caso– la lógica más razonable y coherente con los elementos que constan en el expediente, de manera “que pueda ser ella compartida por los demás y no sólo por quien la decida”.

En la instrucción, en cambio, si bien debe comprender tales circunstancias para sobrevivir como “*derivación razonada de derecho*” el paso de las instancias posteriores, –si las hubiere–, debe conformar por sí, la hipótesis más razonablemente lógica, coherente y compartible, no sólo respecto de los hechos y medios que compondrán el litigio, sino además acordes al objeto, finalidad y causa del acto que contendrá el razonamiento que se represente en la motivación, el que se expresará –a través de ella– acerca de la existencia o inexistencia de la hipótesis determinativa, con fundamento en aquellos datos traídos y comprobados en el

³⁰³ Ferrajoli, Derecho..., pág. 57.

proceso³⁰⁴. Así aquella voluntad será finalmente exteriorizada, en concordancia con el interés general al que persigue, con la emisión del acto administrativo, el que como portador de aquella verdad culminará el procedimiento.

III. B. 3.- PRINCIPIO DE VALORACIÓN DE LA PRUEBA POR EL JUEZ, DE ACUERDO CON LAS REGLAS DE LA SANA CRÍTICA.

Expresa Devis Echandía que no se trata en este caso de saber si el juez puede hacerse de la prueba por iniciativa propia o si debe constreñirse a la iniciativa probatoria de las partes para alcanzar su decisión, sino de determinar “*cuáles son los principios que debe tener en cuenta para apreciar esas pruebas aportadas al proceso de una u otra manera, y cuáles son los efectos...*”³⁰⁵ derivados de los medios de prueba señalados.

El sistema de libre apreciación, otorga al juez la facultad de apreciar el valor o fuerza de convicción de las pruebas, fundado en una sana crítica. Explica el citado autor que es lo mismo hablar de libre valoración que de valoración de acuerdo con la sana crítica y que, en el proceso en general se consagra el principio de apreciación subjetiva y razonada por el juez de acuerdo con la reglas de la sana crítica, del valor de convicción de las pruebas; sin que esto signifique una libertad arbitraria, puesto que está sujeto a las reglas de la lógica, de la psicología y de la experiencia. Es decir que con la consagración de este principio deviene la obligación de motivar el juez sus conclusiones o de explicar las razones que lo condujeron a negarle el mérito de convicción a unas pruebas y otorgárselo a otras.

³⁰⁴ Es decir que a modo de ejemplo: Si se encuentra bajo determinación un prestación determinada, referida a tareas de mantenimiento y pintura, sobre un objeto determinado, debe existir una correspondencia lógica entre todos ellos. A saber, no sólo haber comprobado que el objeto haya sufrido tareas de pintura y mantenimiento, sino que ellas sean imputable al sujeto referido, como puede ser el caso de comprobar la existencia de un lugar en donde pueda desarrollar tal tarea; ser habitualmente comprador o adquirente de aquellos elementos necesarios para el desarrollo de tal profesión o tarea; que hubiese estado en condiciones, al tiempo del suceso que intenta comprobarse, de prestar el servicio que se le imputa; que eventualmente pueda tercerizar la tarea como medio de comprobación definitiva de su prestación, etc. Puntos todos ellos que, si bien sujetos a comprobación, deben, en su calidad de hechos, ser traídos primeramente al proceso por medio de una lógica del razonamiento mental del juez, que tales hechos representan, que haga previsible –y comprobable después– el iter oportuno y suficiente, necesario además, para la conformación del suceso que se supone ha verificado el presupuesto de hecho contenido en la norma tributaria.

³⁰⁵ Compendio..., página 45.

Por su parte Varela³⁰⁶ nos enseña que el sistema de apreciación de las pruebas se centra en las facultades que se le confieren al juez para valorar la prueba producida y que generalmente se acepta en doctrina la existencia de dos sistemas de valoración; el de tarifa legal y el de la libre valoración de la prueba. Asimismo, en palabras de Sentís Melendo, advierte que verdadero sistema de valoración no hay más que uno, que exige la libertad del juez, ya que ante la ausencia de ésta, no hay verdadera valoración, por cuanto la fijación de los hechos sometidas a pautas establecidas por el legislador nada tiene de tal, agregando que la prueba es libertad; pero es libertad con prueba, libertad con apreciación de la prueba; pero en manera alguna prescindiendo de ella, si se quiere alcanzar una justa composición del litigio.

Con respecto a la “sana crítica” Varela enseña que en esta cuestión Couture distingue tres sistemas de valoración de la prueba: el de las pruebas legales, el de las reglas de la sana crítica, y el de la libre convicción. Este último debe entenderse, según dicho autor, como el modo de razonar que no se apoya necesariamente en la prueba que el proceso exhibe al juez, ni en medios de información que pueden ser fiscalizados por las partes. Sin embargo para Devis Echandía no existe diferencia entre libre apreciación y libre convicción. “Son ideas análogas que, en definitiva, conceptualmente encierran fórmulas semejantes.”³⁰⁷

Afirma que, en efecto, la libertad del juez para valorar las pruebas aparece delineada tanto en la convicción íntima, como en la libre convicción, pues en ambas sobresale la libertad para la apreciación de las pruebas; destacando que la acepción etimológica de la sana crítica refiere al sano arte de juzgar.

En similar sentido Devis Echandía señala que “sana crítica y apreciación razonada o libre apreciación razonada, significan lo mismo: libertad para apreciar las pruebas de acuerdo con la lógica y las reglas de la experiencia que según el criterio personal del juez, sean aplicables al caso.”³⁰⁸

La sana crítica –enseña Varela– implica que en la valoración de las pruebas el juez adquiere la convicción observando las leyes lógicas del pensamiento, en una secuencia razonada y normal de correspondencia entre éstos y los hechos motivo de análisis. El criterio valorativo

³⁰⁶ Casimiro A. Varela, *Valoración de la prueba*, 2º edición actualizada y ampliada, 2º reimpresión, Editorial Astrea, 2004, pág. 150 y ssgtes.

³⁰⁷ Varela, *Valoración...*, pág. 156.

³⁰⁸ *Teoría Gral. De la Prueba Judicial*, citado por Varela, *Valoración...*, pág. 157.

debe estar basado, en consecuencia, en un juicio lógico, en la experiencia y en los hechos sometidos a juzgamiento, y no debe derivar sólo de elementos psicológicos desvinculados de la situación fáctica.³⁰⁹

Al mismo tiempo requiere, según observa el citado autor, la libertad para apreciar las pruebas de acuerdo con aquella lógica y reglas de la experiencia que, a criterio del juez, resulten aplicables al caso.

Al respecto sostiene que, podría decirse que más que reglas específicas, existen criterios racionales aportados por la lógica, la psicología y la experiencia que, tomados en su conjunto, constituyen medios adecuados para formar la convicción personal sobre determinados hechos. Tales criterios son los que rigen las leyes del pensamiento.

Sobre ello indica que la jurisprudencia ha dicho que el sistema de la sana crítica permite el razonamiento del juez apoyarse en los elementos objetivos aportados al proceso, con la necesaria amplitud de criterio para discernir y demostrar lo que es verdadero de lo falso, amplitud de criterio limitada por los principios lógicos y las leyes que rigen el pensamiento.

Como aprecia Varela, en el criterio empleado en los fallos aludidos en su obra se acude en un caso a las leyes de la lógica y en otro a éstas y a los elementos objetivos aportados al proceso, pues *“para llegar a la valoración de determinados hechos es necesario previamente conocerlos, de donde resulta imposible determinar reglas puramente abstractas si se respeta el principio de libertad en la apreciación de las pruebas, dado el juego que preside el fenómeno del conocimiento, que linda con las esferas psicológica, lógica y ontológica, y ninguna de ellas por separado da las respuestas adecuadas al fenómeno citado.”*³¹⁰

Por último agrega que la Corte de Justicia bonaerense ha dicho que las reglas de la sana crítica en virtud de la cual los jueces deben formar su convicción en relación con la prueba rendida, son simples preceptos de sentido común, las que sólo se infringen cuando se las violenta hasta el absurdo.

III. B. 4.- PRINCIPIO DE IMPULSIÓN OFICIOSA DEL PROCESO.

³⁰⁹ Varela, Valoración..., pág. 158.

³¹⁰ Varela, Valoración..., pág. 160.

Este principio según Devis Echandía se relaciona con el inquisitivo –otros autores lo consideran un aspecto de éste–, y consiste en que, una vez iniciado el proceso debe el juez, según el acto de que se trata, impulsar su marcha sin necesidad de que las partes lo insten a hacerlo, pues simplemente se trata de cumplir las normas legales que los regulan.

Cree asimismo que puede separarse este principio del impulso procesal, del inquisitivo o dispositivo, porque el primero se refiere propiamente al trámite del proceso, a conducirlo por las varias etapas que la ley contempla y a disponer el cumplimiento de las formalidades o actos que en ella se ordena, aquéllos a su iniciación y a la actividad probatoria.

III. B. 5.- PRINCIPIO DE MOTIVACIÓN DE LA SENTENCIA.

Sostiene Devis Echandía que la publicidad del proceso no es suficiente garantía de una recta justicia. Es indispensable que los funcionarios públicos expliquen y fundamenten sus decisiones. De esta manera se evitan arbitrariedades y se permite a las partes usar adecuadamente el derecho de impugnación de la sentencia para los efectos de la segunda instancia, planteándole al superior las razones legales y jurídicas que desvirtúan los errores que condujeron al juez a su decisión. Porque la resolución de toda sentencia es el resultado de las razones o motivaciones que en ellas se explican.³¹¹

Para Morello, Sosa, Berizonce el contenido de las resoluciones judiciales debe:

- a) Desarrollar la motivación autosuficiente, que da sustento a las mismas, pues ello constituye la más preciada garantía republicana en un Estado de derecho;
- b) Respetar el postulado de la congruencia, adecuándose estrictamente a los términos en que se plantea la cuestión litigiosa;
- c) Valorar, ajustándose a las pautas de razonabilidad, los hechos, la prueba y el derecho aplicable;
- d) Adecuarse a la jerarquía normativa.

³¹¹ Compendio..., pág. 56.

Agregan que la observancia de los recaudos constitucionales apuntados conduce a un eficaz servicio de justicia y que en caso de un eventual incumplimiento, se configura el supuesto disvalioso de la sentencia arbitraria, obstáculo que debe ser removido a través del carril del recurso extraordinario.

Respecto de la motivación propiamente dicha, resulta imprescindible que la sentencia explicita el raciocinio llevado a cabo por el órgano jurisdiccional al emitir el juicio que representa la sentencia, siendo menester suministrar cual ha sido el desarrollo del razonamiento del juez, que analiza los supuestos de hecho admitidos y en su caso, las pruebas que los verifican, para subsumirlos en los preceptos jurídicos. Sobrevienen así juicios respecto de los hechos y de las pruebas, y desde luego juicios críticos en torno de la valoración de las pruebas y de las normas jurídicas que aplica, todo lo cual debe quedar debidamente expuesto en los considerandos de la resolución judicial.³¹²

Asimismo sostienen que constituye el modo más idóneo para controlar la actividad decisoria y verificar el efectivo respeto de los derechos y garantías constitucionales. Ello así, por cuanto frente a una obligación proyectada a nivel constitucional, existe un correlativo derecho de los justiciables a exigir una sentencia adecuadamente fundada.

Al respecto dichos tratadistas afirman que se trata de una garantía innominada que tiene plena vigencia desde que hace a la esencia del gobierno republicano y la publicidad de sus actos, con basamento, además, en la garantía de defensa en juicio.

Entre otros argumentos exponen que la motivación implica la exposición del razonamiento que ha llevado al órgano jurisdiccional a la decisión del caso sometido a juzgamiento y permite determinar si la sentencia responde a circunstancias objetivas o neutrales, es decir si se ha respetado el principio de imparcialidad. Además a través del cumplimiento de este recaudo se está en condiciones de advertir si la decisión se adecua al principio de legalidad, o sea si se han aplicado correctamente las normas legales vigentes, a las cuales debe ajustarse imprescindiblemente todo juzgador.³¹³

³¹² Morello, Sosa, Berizonce, Códigos..., pág. 112 y 113.

³¹³ Códigos..., pág. 114.

Finalmente destacan que como corolario de la función jurisdiccional se impone la necesidad de que una motivación que se apoye en los hechos y en una fundamentación normativa, lo haga entrelazándolos armónicamente.

III. B. 6.- PRINCIPIO DE CONGRUENCIA.

Es el principio normativo que exige, según Devis Echandía, la identidad jurídica entre lo resuelto, en cualquier sentido, por el juez en la sentencia y las pretensiones o excepciones planteadas por las partes y entre la sentencia y las imputaciones formuladas al procesado y las defensas formuladas por éste contra tales imputaciones, también, entre la sentencia y lo ordenado por la ley que sea resuelto de oficio por el juzgador.

Agrega que este principio tiene suma importancia pues se liga íntimamente con el derecho constitucional de defensa, ya que éste exige que el ajusticiado en cualquier clase de proceso conozca las pretensiones o las imputaciones que contra él se han formulado, por lo que la violación de la congruencia implica la de aquel derecho; la actividad probatoria, las excepciones o las simples defensas o alegaciones, se orientan lógicamente a las pretensiones, imputaciones, excepciones y defensa formuladas en el proceso. También se relaciona con la cosa juzgada, para determinar el verdadero contenido de ésta.³¹⁴

Morello, Sosa, Berizonce, destacan que ha de cuidarse celosamente que las resoluciones judiciales se adecuen al postulado de congruencia, lo que impone lograr que medie conformidad entre el contenido de aquéllas y el objeto de las peticiones –pretensiones y oposiciones– que delimitan el “*thema decidendum*”. La comparación entre lo reclamado y lo decidido debe guardar una estricta correspondencia. Cuando la resolución se aparta de ello, se menoscaba el aludido requisito.³¹⁵ Así suele ocurrir cuando los pronunciamientos omiten decidir alguna cuestión esencial introducida en la causa.

En otro orden de ideas señalan, que se viola el principio en tratamiento cuando el pronunciamiento excede el marco litigioso, otorgando o negando más de lo peticionado por las partes, como puede configurarse entre otros casos cuando se viola la prohibición de *reformatio in*

³¹⁴ Compendio..., pág. 57.

³¹⁵ Códigos..., pág. 116 y 117.

peius, o bien cuando se pronuncia sobre materia ajena al *thema decidendum*, resolviendo cuestiones distintas de las introducidas por las partes.

Indican que los tres supuestos que se fundan, en definitiva, en la inobservancia del requisito de congruencia, constituyen motivo suficiente para descalificar los pronunciamientos que lo violan, desde la perspectiva que ofrece la sentencia arbitraria.

Otro andarivel que ofrece, según Morello y otros, el presupuesto de congruencia, transita por la inadecuación del fallo con la causa petendi, o sea, por apreciar con notoria desviación los hechos conducentes, que se anidan en las alegaciones formuladas por las partes en los escritos constitutivos de la litis. Es decir, constituyen otro espectro de cuestiones fácticas, que se relacionan en principio, con el fundamento de hecho de las sentencias, y que abren excepcionalmente a la consideración de cuestiones de hecho, como modo de remover el obstáculo que impide la aplicación correcta del derecho y fundamentalmente, para satisfacer adecuadamente la garantía de la defensa en juicio, que en definitiva ha sido vulnerada.³¹⁶

III. B. 7.- PRINCIPIO DE LA CARGA DE LA PRUEBA.

Como una medida indispensable para que pueda haber sentencia de fondo o mérito, que decida el litigio civil, laboral o contencioso administrativo, se consagra el principio de la carga de la prueba que indica al juez que cuando falte la prueba o ésta sea insuficiente, sobre los hechos en que debe basar su sentencia, debe resolver a favor de la parte contraria a la que tenía dicha carga.³¹⁷

Al respecto advierte Couture que a pesar de lo que podría desprenderse de la definición de carga de la prueba ella no representa ni supone ningún derecho del adversario, sino un imperativo del propio interés de cada litigante; es una circunstancia de riesgo que consiste en que quien no prueba los hechos que ha de probar pierde el juicio.³¹⁸

³¹⁶ Códigos..., pág. 118 y 119.

³¹⁷ Devis Echandia, Compendio..., pág.56.

³¹⁸ Fundamentos..., pág. 242.

Por ello define que carga de la prueba quiere decir, en primer término, en su sentido estrictamente procesal, conducta impuesta a uno o a ambos litigantes, para que acrediten la verdad de los hechos enunciados.

Pero en segundo término, casi siempre en forma implícita porque –según señala– no abundan textos explícitos de ello, la ley crea al litigante la situación embarazosa de no creer sus afirmaciones, en caso de no ser probadas, pudiendo sólo desprenderse de esas peligrosa suposición si demuestra la verdad de aquellas.

Finalmente enseña que la carga de la prueba se reparte entre ambos litigantes, porque ambos deben deparar al magistrado la convicción de la verdad de cuanto dicen. Los hechos no probados se tienen por inexistentes, ya que no existe normalmente, en el juicio civil dispositivo, otro medio de convicción que las pruebas suministradas por las partes. *“El juez realiza a expensas de la prueba producida, una especie de reconstrucción de los hechos, descartando aquellos que no han sido objeto de demostración; y sobre ellos aplica el derecho.”*³¹⁹

³¹⁹ Fundamentos..., pág. 246.

IV. A.- EL ACTO ADMINISTRATIVO

Si bien ha quedado sobrentendido, durante el desarrollo del trabajo que se ha emprendido, que el procedimiento determinativo no es sino un procedimiento administrativo especial que culmina con la emisión de un acto administrativo, se estima pertinente hacer puntuales referencias tanto a los elementos esenciales que comprenden a este último como a las nociones relativas a aquél.

Ha dicho Horacio Díaz Sieiro que el derecho que regula el procedimiento en materia tributaria es el procedimiento administrativo formal o procesal, sin que las pocas particularidades que puedan presentar las normas regulatorias del procedimiento específicamente tributario, puedan permitir considerar dicha regulación como un conjunto de normas autónomas.³²⁰

Además, expresa que el hecho de que el procedimiento tributario constituya un procedimiento administrativo especial en nuestro sistema jurídico ha tenido un expreso reconocimiento normativo. No ya por el hecho de que el art. 116 de la Ley N° 11.683 remita en forma subsidiaria para todo lo no expresamente previsto en el Título I de dicha ley a las normas que regulan el procedimiento administrativo –lo cual, de por sí, nada determina en cuanto a la naturaleza del procedimiento tributario–, sino porque el legislador, al dictar la norma general sobre procedimientos administrativos, estableció que dicha norma se aplicaría sin perjuicio de los procedimientos administrativos especiales que continuaran vigentes, dentro de los cuales figuran los procedimientos administrativos en materia tributaria.³²¹

Así –prosigue afirmando– dentro de las consecuencias más importantes de reconocer que el procedimiento tributario es un procedimiento administrativo especial se encuentra, en primer término, asumir que rigen en dicho procedimiento todos los principios del procedimiento administrativo; y en segundo término reconocer que los actos mediante los cuales la Administración tributaria expresa su voluntad, hacen necesario que, para la validez de dichas manifestaciones de voluntad, deba analizarse su forma y contenido en base a los parámetros que condicionan la validez y eficacia de todo acto administrativo, contenidos en los artículos 3°, 7° y 8° de la Ley N° 19.549³²².

³²⁰ Tratado de Tributación, Tomo I, Derecho Tributario, Volumen 2, Editorial Astrea, pág. 277.

³²¹ Ley N° 19.549, art. 2°; Decreto N° 722/96, art. 2°, inc. a). Citados por Díaz Sieiro, Tratado..., I, 2, pág. 277.

³²² Horacio Díaz Sieiro, Tratado...I, Volumen 2, pág. 277 y 278.

Al respecto y con particular relación al acto administrativo Cassagne enseña que la teoría del acto demuestra su elaboración y desarrollo ha tenido en cuenta no sólo el interés público que el Estado persigue al extender los efectos de su accionar al ámbito externo sino también y en una medida importante, las garantías debidas al administrado que surgen del sometimiento de la Administración Pública a determinados principios y reglas jurídicas, que en tanto justas y razonables poseen legitimidad³²³

Afirma que el acto administrativo constituye una declaración, habida cuenta de que traduce al mundo exterior un proceso de tipo intelectual, por oposición a los meros hechos administrativos, los cuales consisten en comportamientos materiales que implican una actividad física de la administración.

Dentro de las declaraciones de voluntad, éstas comprenden tanto las típicas declaraciones de voluntad, como las de conocimiento y de opinión o juicio. Asiente en tal sentido que el “...acto administrativo pertenece a la categoría de actos jurídicos voluntarios”, a los que distingue, igualmente de los actos jurídicos del derecho privado³²⁴.

Ahora bien, advierte Cassagne que aquella declaración ha de emanar de un órgano del Estado y ser emitida en ejercicio de la función materialmente administrativa (concepción objetiva) puesto que es precisamente tal circunstancia la que va a generar consecuencias en el régimen del acto que se emita (v.gr. reglas sobre competencia).

En definitiva, señala que “...la noción de acto administrativo comprende toda declaración proveniente de un órgano estatal, emitida en ejercicio la función materialmente administrativa y caracterizada por un régimen exorbitante, que genera efectos jurídicos individuales directos con relación a los administrados destinatarios del acto.”³²⁵

Asimismo destaca que en el “...acto administrativo lo esencial para tipificar el efecto jurídico causado es que el mismo se produzca en forma directa. Por ‘efectos jurídicos directos’ deben entenderse aquellos que surgen del propio acto, quedando por tanto, fuera del concepto de acto administrativo los actos carentes de efectos jurídicos (v.gr. felicitaciones) y

³²³ Derecho Administrativo...II, pág. 46.

³²⁴ Derecho Administrativo...II, pág. 47.

³²⁵ Derecho Administrativo...II, pág. 48.

*aquellos otros que sólo repercuten indirectamente en la esfera de los administrados, los cuales constituyen meros actos internos o inter orgánicos.*³²⁶

Agrega que por dicha causa sólo se concibe la existencia de acto administrativo cuando dichos efectos jurídicos alcanzan la esfera jurídica de los administrados o terceros, resultando de suma importancia la construcción de una teoría sobre los elementos del acto administrativo, que aparece como necesaria a raíz de su carácter de acto jurídico, y que cobra esencial importancia para poder determinar la existencia y entidad de un defecto que afecte la validez del mismo.

Antes de introducirse en el estudio particularizado de los distintos elementos esenciales que deben darse para que el acto administrativo sea válido (subjeto, causa, objeto, forma y finalidad) y de la voluntad como presupuesto de la declaración, advierte Cassagne que no todos los elementos revisten la misma trascendencia.³²⁷

Así respecto de la voluntad administrativa señala que aquélla que comprende “... *‘tanto intención como fin’ constituye un requisito presupuesto antes que un elemento del acto administrativo.*”³²⁸ Trata al respecto de afirmar que la voluntad del órgano administrativo, que es una condición esencial para su validez, juega un papel distinto que los restantes elementos (subjeto, causa, objeto, forma y finalidad) en el sentido de que estos últimos son precisamente los que condicionan y estructuran la voluntad.

Respecto del elemento subjetivo puede decirse sintéticamente que el mismo comprende tanto las reglas de la competencia, como las que rigen la actuación y las facultades de las partes intervinientes.

Asimismo para Comadira³²⁹ la competencia es el conjunto de poderes, facultades y atribuciones que el ordenamiento jurídico le atribuye a un órgano o ente estatal.

Con relación a la causa, como elemento autónomo del acto, advierte Cassagne que resulta uno de los puntos mas controvertidos de la teoría del acto administrativo. Sin embargo

³²⁶ Cassagne, Derecho Administrativo...II, pág. 50 y 51.

³²⁷ Cassagne, Derecho Administrativo...II, pág. 127 y 128.

³²⁸ Cassagne, Derecho Administrativo...II, pág. 130.

³²⁹ El acto administrativo, Ed. La Ley, pág. 25

señala que de acuerdo a un sector de la doctrina³³⁰, el derecho positivo vigente en el orden nacional³³¹ y la jurisprudencia de la Corte Suprema, la “...*causa consiste en las circunstancias y antecedentes de hecho y de derecho que justifican el dictado del acto administrativo.*”³³²

La causa que funda el dictado de un acto administrativo –enseña Comadira– son las “circunstancias de hecho y de derecho” que motivan su emisión, que según la P.T.N. no puede ser discrecional³³³, y que comprenden, asimismo, las razones que en cada caso llevan a producirlo y el porqué de que la administración ponga en marcha el procedimiento administrativo previo a la emisión del acto.

Ello así por cuanto, como bien lo señala, los hechos objetivos deben existir en la realidad, como algo exigible por el agente que ve comprometido su derecho, y la Administración debe acreditarlos de algún modo, especialmente cuando el interesado cuestiona la existencia de tales hechos. Pero advierte que la causa del acto no debe derivar de la sola voluntad del agente, dado que la L.N.P.A. es clara al advertir que la causa comprende no sólo los antecedentes de hecho sino también los de derecho, de modo que una vez clarificados los hechos, estos se ajusten a lo establecido en el texto legal.

Explica además Cassagne que en el derecho administrativo, lo que interesa en realidad, a los efectos de mantener la juridicidad del acto, es la razón de ser “objetiva” que justifica su emisión, aunque en el fondo constituya también una respuesta al porqué de su dictado.

En cuanto al objeto y sus requisitos enseña el tratadista mencionado que, el objeto o contenido del acto administrativo consiste en lo que “...*el acto decide, certifica u opina a través de la declaración pertinente*”³³⁴ y que debe ser cierto y física y jurídicamente posible.³³⁵

Explica que si se trata de una actividad reglada, el objeto del acto aparecerá predeterminado por la norma, mientras que en el supuesto de que el acto fuera consecuencia del

³³⁰ Marienhoff, Fiorini, Sayagues Laso, entre otros; citados por Cassagne, Derecho...II, en pág. 139.

³³¹ Art. 7º, inc. b) LNPA.

³³² Cassagne, Derecho...II, pág. 139. En igual sentido Comadira en Acto Administrativo, pág. 36.

³³³ El acto administrativo, Ed. La Ley, pág. 37.

³³⁴ Cassagne, Derecho...II, pág. 141.

³³⁵ Comadira, El acto administrativo, Ed. La Ley, pág. 38.

ejercicio de facultades discrecionales, el objeto mismo debe adaptarse al marco general normativo y al principio de juridicidad.

Por su parte Comadira señala que el objeto o contenido del acto consiste en la resolución o medida concreta que mediante el acto adopta la autoridad, sosteniendo además que debe decidir todas las cuestiones propuestas³³⁶.

Este aspecto de la decisión constituye el deber administrativo correlativo al derecho acordado al administrado por el art. 1º inc. f), apartado 3º de la ley, según el cual el acto decisorio debe hacer expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas, que fueran conducentes a la solución del caso³³⁷. Esto es, que pareciera referirse al contenido de la decisión, o más bien a qué o cuáles elementos deben integrarlo, antes de resolver en tal sentido.

Según lo expone Comadira puede contener o involucrar cuestiones no propuestas, previa audiencia del interesado y siempre que no afecte derechos adquiridos. Advierte que esta cláusula se vincula directamente con el principio de la verdad material, que como fin de la actividad instructoria de la administración está expresamente contenida en la L.N.P.A. y en el R.L.N.P.A. (art. 48). Ella se desprende además de la cláusula legal que permite incluir como objeto del acto administrativo, es decir como uno de los contenidos que integran la decisión, a las peticiones no propuestas (art. 7º inc. c), en tanto derivación razonada de la juridicidad como principio ordenador de la actividad administrativa.³³⁸

Con respecto a la forma indica que la misma representa el elemento aglutinante de la exteriorización al plano jurídico de la voluntad administrativa, aunque bien enseña que la forma de la declaración no conforma el único elemento de aquella, sino que también comprende los

³³⁶ Dictámenes 204:61 -P.T.N.-, citado por Comadira. En él se dispone que de acuerdo con lo previsto por el artículo 7º, inc. c) de la ley 19.549, el órgano resolutorio “debe decidir todas las peticiones formuladas”.

³³⁷ Resolver significa que haya un acto que decida expresamente todas las peticiones formuladas (art. 7º, inciso c) de la ley) y que haga expresa consideración de las cuestiones propuestas... C.N.A.C.A.F. Sala IV, 28/02/86, “Pedro Reano e hijos SA”, citado por Comadira en pág. 39, nota 129.

³³⁸ El acto administrativo, Ed. La Ley, pág. 39, Nota nro. 131. Se ha adelantado que si bien puede entenderse que la incorporación de cuestiones no propuestas puede ser consecuencia de la aludida verdad, lo cierto es que se necesita de las facultades instructorias para hacerlo. Pero si además se toman literalmente en cuenta las definiciones propuestas sobre el principio inquisitivo se verá que es también una atribución propia del mismo apartarse de lo alegados por los interesados para volcarse a la búsqueda de la certeza sobre el objeto del litigio.

requisitos del procedimiento y de la publicidad. Los vicios en tales aspectos, configuran vicios de forma, no de voluntad, que se juzgan de la misma forma que los defectos de declaración.³³⁹

La L.N.P.A. (art. 7º inc. d) exige que antes de la emisión del acto, se de cumplimiento a los procedimientos esenciales y sustanciales previstos, y a los que surjan implícitos del ordenamiento jurídico.³⁴⁰ Comenta que, prevé asimismo que sin perjuicio de lo que establezcan otras normas especiales, se considerará esencial el dictamen jurídico previo.

La C.N.A.C.A.F. ha puntualizado la importancia del procedimiento previo como medio de juridizar la actividad de la administración y la concurrencia, a ese fin, de la exigencia legal del dictamen jurídico en tanto instrumento tuitivo de los derechos del administrado³⁴¹, resaltando el carácter esencial del mismo³⁴².

Respecto del requisito de la motivación del acto administrativo advierte que resulta evidente que aparece como una necesidad tendiente a la observancia del principio de legalidad en la actuación de los órganos estatales y que desde el punto de vista del particular administrado traduce una exigencia fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales, ya que de su cumplimiento depende que el administrado pueda conocer de una manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justifican el dictado del acto, sobre la que además la L.N.P.A. prescribe un concepto amplio.³⁴³

Así, “...la motivación comprende la exposición de las razones que han llevado al órgano a emitirlo [el acto] y, en especial, la expresión de los antecedentes de hecho y de derecho que preceden y justifican el dictado del acto.”³⁴⁴

Al respecto destaca que le parece adecuado basar el requisito de la motivación en la enunciación de las razones que han determinado el dictado del acto, lo cual permite incluir la exteriorización de otro elemento considerado esencial: “la finalidad”, y con ello acreditar la existencia de un vicio o la existencia de un defecto vinculado a ésta.

³³⁹ Cassagne, Derecho...II, pág. 143.

³⁴⁰ Comadira, El acto administrativo, Ed. La Ley, pág. 40.

³⁴¹ American Airlines Inc.; 04/05/00.

³⁴² C.N.A.C.A.F., Sala I, Consorcio de Propietarios, 12/05/00.

³⁴³ Cassagne, Derecho...II, pág. 149.

³⁴⁴ Cassagne, Derecho...II, pág. 149. Advierte, sin embargo, que no es ese el criterio de la doctrina clásica que limita la motivación a la enunciación de los antecedentes de hecho y de derecho, es decir a la expresión de la causa. En igual sentido Comadira, El acto..., pág. 43.

Para Cassagne³⁴⁵ motivación y justificación son términos que coinciden, dado que en su concepto la motivación es un requisito que integra el elemento forma y consiste en la exteriorización de las razones que justifican y fundamentan la emisión del acto; que versan tanto en las circunstancias de hecho y de derecho (causa) como en el interés público que se persigue con el dictado del acto (finalidad).

Al respecto Comadira aclara que a través de la motivación la Administración debe explicar, mucho más en los casos en que actúa discrecionalmente, “[el] por qué (causa) y para qué (finalidad) lo emite, explicitando, además, su razonabilidad, esto es, la adecuada proporcionabilidad que debe mediar entre el qué del acto (objeto) y su fin (para qué).”³⁴⁶

Además para evitar confusiones explicita que debe distinguirse adecuadamente la motivación de los motivos. Así partiendo de lo expuesto por Marienhoff especifica que todo acto requiere una causa motivo por la cual la administración asume una decisión determinada, en cambio la motivación es la exteriorización o exposición de los motivos del acto administrativo.

En el orden federal la Ley N° 19.549 dispone en su artículo 7° que son “requisitos esenciales del acto... b) Deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable;... e) Deberá ser motivado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto, consignando además los recaudos indicados en el inciso b) del presente artículo.” (el subrayado es propio)

La Suprema Corte de Justicia de Mendoza ha sostenido en la causa Aguilar que “la necesidad de la motivación del acto administrativo ha sido explicada con diferentes razones: por ejemplo, todo acto debe ser motivado a fin de completar el mismo en virtud de un principio de claridad; el principio de ejecutividad de los actos administrativos parte de la presunción de legalidad,... a cambio de cuya prerrogativa queda la Administración obligada a motivar sus resoluciones; deben aplicarse por analogía las reglas de los actos procesales, siendo la obligación de motivar un principio de derecho público que se funda en el respeto de los ciudadanos...”.

³⁴⁵ Cassagne, Derecho...II, pág. 150.

³⁴⁶ El acto administrativo, Ed. La Ley, pág. 44.

Al respecto agrega que las motivación de los actos tiende a cumplir tres finalidades: que la administración, sometida al derecho de un régimen republicano, de cuenta de sus decisiones; que éstas puedan ser examinadas en su legitimidad por la justicia al ser impugnadas y que el particular pueda ejercer el derecho de defensa.

A su vez la Cámara Federal de Córdoba³⁴⁷ ha sostenido que la *causa o motivo* del acto está constituida por los antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho que en cada caso llevan a dictarlo, mientras que la *motivación* es la expresión o constancia de que el motivo o causa existe o concurre en el caso concreto al momento de su dictado.

El elemento finalidad, que configura otro requisito esencial, se relaciona con el aspecto funcional del acto administrativo, es decir con el concreto interés público o bien común que en él se persigue. Sobre éste Cassagne anticipa que conforma un elemento autónomo y diferente de la causa³⁴⁸, en virtud de que permite deslindar dos aspectos esenciales que hacen a la validez del acto: “...por una parte los antecedentes de hecho y de derecho que preceden y justifican el dictado del acto (*causa*), y por la otra, los fines que se persiguen al emitirlo.”

Sobre esto último advierte que la finalidad que se procura al dictar cualquier acto administrativo debe hallarse en el marco de la función administrativa y del ordenamiento jurídico, apareciendo exigida como un requisito de la legalidad del acto, tanto en la actividad reglada como en la discrecional.

En consecuencia afirma que el “...acto no puede perseguir otra finalidad directa o encubierta que el interés público que prescriba la norma en ejercicio de una actividad reglada o del que surja de la confrontación con la función administrativa que el órgano cumple, si la pertinente fuera discrecional.”³⁴⁹

V.- LA DETERMINACIÓN DE LOS TRIBUTOS

³⁴⁷ Citada por Comadira en El acto administrativo, Ed. La Ley, pág. 45.

³⁴⁸ Cassagne, Derecho...II, pág. 156.

³⁴⁹ Cassagne, Derecho...II, pág. 157.

Siguiendo las enseñanzas de Giuliani Fonrouge³⁵⁰, y como aproximación al tema, podemos afirmar que “el mandato impersonal e indeterminado del legislador, al establecer el presupuesto de hecho de cada tributo, debe ser concretado para el surgimiento efectivo de la obligación tributaria. El acto en cuya finalidad reside la particularización del referido mandato general es, justamente, el titulado “acto de la determinación tributaria”.

Es decir, la ley tributaria, al convertir un determinado hecho en un presupuesto de materialización de la obligación tributaria, no cumple por sí misma el objetivo de obtener y facilitar la obtención de recursos para el desarrollo de la actividad estatal.

Para que el impuesto creado por la ley pueda ser percibido por el fisco se necesita que el hecho generador de la obligación tributaria (hecho imponible) se configure y que, posteriormente, alguien aplique la ley tributaria para cuantificar dicho supuesto.

La cuantificación y liquidación de la obligación tributaria puede ser llevada a cabo tanto por el sujeto pasivo (contribuyente o responsable) de la obligación como por el sujeto activo (organismo recaudador).

Dichas formas de determinación de la obligación tributaria han sido definidas por Giuliani Fonrouge³⁵¹ como: “determinación por el sujeto pasivo, cuando dicha actividad es realizada por el contribuyente en base a la presentación de declaraciones juradas; determinación de oficio, cuando la misma es efectuada por la Administración; y, por último, la determinación mixta, supuesto en el cual intervienen tanto el contribuyente como la Administración en el proceso determinativo del tributo”.

Por su parte, Martín y Rodríguez Usé³⁵² definen el acto de la determinación como el “acto o conjunto de actos emanados de la Administración pública, de los particulares, o de ambos coordinadamente, destinados a establecer la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación”.

³⁵⁰ *Derecho financiero*, Buenos Aires, 1972, t. I, p. 481. Citado por Martín y Rodríguez Usé. Pág. 53.

³⁵¹ Citado por Horacio Díaz Sieiro, Rodolfo Veljanovich y Leonardo Bergroth, en *Procedimiento Tributario*, Ed. Macchi, Buenos Aires, 1993. Pág. 180.

³⁵² *Derecho Tributario Procesal*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1987. Pág. 53.

En el ordenamiento jurídico nacional, el principal método de cuantificación de la obligación tributaria es la determinación por parte del sujeto pasivo. Es decir, la ley ha confiado al contribuyente el cumplimiento de declarar la cuantía de su obligación. Por lo tanto, ha previsto este método como el normal en la liquidación de impuestos, a través de la presentación de declaraciones juradas.

Pero como bien señalan Díaz Sieiro, Veljanovich y Bergroth en su obra³⁵³, “*resulta obvio que la Administración no puede verse privada de la posibilidad de determinar por sí la obligación tributaria de los contribuyentes cuando éstos no cumplen con su deber de declarar y liquidar sus obligaciones*”. Es decir, cuando estos últimos violan el principio de iniciativa fiscal (no presentación de las declaraciones juradas), o el principio de veracidad fiscal (cuando se presenta la declaración jurada pero no en su justa medida).

V. A.- NATURALEZA JURÍDICA DE LA DETERMINACIÓN DE LOS TRIBUTOS

Existen dos doctrinas que difieren en la interpretación de la naturaleza jurídica de la determinación tributaria. Para algunos autores extranjeros³⁵⁴, la determinación tributaria posee carácter constitutivo, es decir, la obligación tributaria nacería cuando se realiza la determinación de ésta.

Para la mayoría de la doctrina argentina, como ya fuera señalado, el acto que nos ocupa es de una evidente naturaleza declarativa, por cuanto la obligación tributaria nace y se perfecciona con la sola ocurrencia del hecho imponible. Como sostiene Francisco Martínez, en nuestro ordenamiento jurídico positivo la ley es clara al señalar que la configuración del hecho imponible genera, por sí sola, la obligación tributaria a cargo del contribuyente³⁵⁵.

Giuliani Fonrouge señala que “la obligación tributaria nace al producirse el presupuesto material asumido por la ley como determinante de la sujeción al gravamen, y tanto el deber de satisfacerla como el derecho a exigirla, no pueden estar condicionados a ningún acto

³⁵³ *Procedimiento Tributario*, Ed. Macchi, Buenos Aires, 1993. Pág. 181

³⁵⁴ Allorio, Ingrosso, Griziotti, entre otros.

³⁵⁵ Citado por Díaz Sieiro y otros en *Procedimiento Tributario*, ... pág. 181.

sustancial posterior, bastando el efecto que transcurran los términos o fechas señaladas por las leyes o reglamentos”³⁵⁶.

V. A. 1.- TIPOS DE DETERMINACIÓN DE LOS TRIBUTOS

Hay tres tipos de actos determinativos:

1. El realizado por el propio sujeto pasivo (declaración jurada – auto declaración);
2. El efectuado por la propia Administración (determinación de oficio);
3. El que consiste en una determinación mixta.

V. B.- DECLARACIONES JURADAS

Representa la instrumentación por parte del ordenamiento jurídico de un sistema determinado para la cuantificación de la obligación tributaria en la que prima la actuación del propio sujeto pasivo del impuesto, que es denominado por la doctrina como “auto declaración tributaria” bajo el principio de veracidad fiscal.

Dicha determinación es una obligación que la ley ha impuesto al contribuyente, en la que este materializa, a través de su confección y presentación, uno de los deberes formales más importantes que la ley le ha encomendado. Es en definitiva una obligación de hacer que se subsume en una obligación de dar si de la misma surge un saldo a favor del fisco.

La obligación tributaria aparece en el mundo jurídico como un acto coactivo, es decir, exigido por la ley, que tiene por virtud propia, exteriorizar la magnitud de los hechos imposables que, quien presenta ha tipificado. Por tanto, la declaración jurada es una manifestación de veracidad fiscal de los actos que la integran, de la cual pueden surgir relaciones jurídicas a favor del fisco o del contribuyente.

Uno de los principales efectos jurídicos que produce la declaración jurada con su presentación, es la de su estabilidad, tanto a favor del contribuyente como de la Administración,

³⁵⁶ Citado por Díaz Sieiro y otros en *Procedimiento Tributario*, ... pág. 182.

y que solo puede ser modificada por un acto posterior, impugnativo por parte del fisco y de repetición por parte del sujeto pasivo.

Esto significa que la declaración Jurada una vez presentada, adquiere estabilidad tanto para el fisco (mientras éste no la impugne) como para el contribuyente (mientras éste no inicie una acción de repetición). Dicha estabilidad funciona entonces como una garantía tanto para el administrado como para la Administración.

Una vez presentada la declaración jurada no puede exigírsele al responsable del pago del tributo una nueva liquidación, porque ya ha cumplido con su deber de presentar la misma. Así, para rechazar la cuantía de dicha obligación, la Administración deberá recurrir al procedimiento de determinación de oficio. Por otra parte, dentro de las garantías a favor de la Administración, está la imposibilidad de que el declarante reduzca su obligación con una declaración posterior.

De ello se deduce que la declaración jurada que haya sido presentada ante la autoridad competente, en principio, según lo previsto por el art. 13 de esa ley, no puede ser objeto de modificación o rectificación por el mismo contribuyente en su propio beneficio, excepto en el caso de que aquella contenga errores de calculo. Ello así por el carácter de estable que adquiere dicha declaración una vez que el sujeto legitimado para presentarla haya cumplido con ese acto.

La declaración jurada tiene por fin crear un título para quien la recibe y, por lo tanto, debe contener todos los elementos que la contemplan y cumplir de esta forma con el precepto de veracidad fiscal, adquiriendo la claridad jurídica de lo que ella dice.

Martín y Rodríguez Usé manifiestan que de la lectura del art. 21 (hoy 13) de la ley 11683, surge que “la declaración jurada constituye una suerte de declaración extrajudicial que responsabiliza al declarante, en consecuencia, tanto por su contenido como por la exactitud de los cálculos que para su confección se hayan realizado.”³⁵⁷.

Por consiguiente, el fisco tiene por cierta la declaración hasta tanto no la impugne, y de hacerlo, presume cualquier error o inexactitud de la declaración como una equivocación de su

³⁵⁷ Martín y Rodríguez Usé, obra citada. Pág. 56.

autor, dado que la Administración presume que éste conoce los hechos que en ella vuelca, y por tanto se encuentra autorizada a multarlo por su accionar.

Toda declaración jurada está sujeta a una verificación por parte de la AFIP - DGI, de la cual puede surgir el comienzo de un procedimiento de determinación de oficio.

La ley le otorga a la AFIP - DGI, mediante sus arts. 35 y 36, facultades de verificación y fiscalización de las declaraciones juradas, y si en éstas aquélla advierte inexactitudes, puede modificarlas. En este último supuesto, conforme a lo reglado por el art. 17 de la ley 11.683, deberá conceder una vista al contribuyente o responsable con las pertinentes impugnaciones, las cuales, si no son aceptadas, darán origen a procedimientos y procesos posteriores para dilucidar tal cuestión.

V. C.- LA DETERMINACIÓN DE OFICIO

Sólo en aquellos casos previstos expresamente en la ley, se dice que, la Administración suplirá la tarea encomendada al contribuyente de autodeterminarse mediante la determinación de oficio respectiva. De hecho, debe destacarse que es en realidad un mandato legal y facultad al mismo tiempo el que le permite proteger y determinar su crédito tributario dentro de determinadas pautas que al respecto le impone la ley.

Este procedimiento determinativo es de naturaleza accesorio y excepcional, ya que como hemos señalado, el sistema argentino hace reposar en el responsable del pago del impuesto (sujeto pasivo o responsable) la obligación de realizar la cuantificación de su obligación tributaria y la presentación de la declaración jurada correspondiente.

Este sistema, basado en el cumplimiento espontáneo por parte de los contribuyentes, no puede ser el único previsto por la ley, en virtud de que ello le impediría al Estado lograr la percepción de los tributos si los obligados no cumplieran con su deber, tal como oportunamente lo sostuviera Hensel.

A tal fin, la ley ha previsto la posibilidad de que la Administración pueda determinar la materia imponible y liquidar el tributo por sí misma en aquellos supuestos en los cuales los

responsables no hayan cumplido con el deber jurídico de iniciativa fiscal y de veracidad fiscal que se les ha impuesto. Es decir que la determinación de oficio sólo tendrá lugar “cuando no se hayan presentado declaraciones juradas”, o “resulten impugnables las presentadas”³⁵⁸.

Como bien expresa Hutchinson³⁵⁹ en relación a la causa del acto administrativo advierte que el problema sobre ella se resuelve al preguntarse por la razón justificante de cada uno de los actos administrativos, debiendo para precisarse este elemento contestar a la pregunta ¿Por qué?. Es decir ¿por qué la administración determina de oficio? Porque tiene indicios de que el contribuyente “no ha presentado sus declaraciones juradas” o “resultan impugnables las presentadas”, dándose al decir de Marienhoff, la verificación de la existencia de los motivos, y la causa que da origen al procedimiento en el que se integrarán además los antecedentes de hecho y de derecho que conformarán la aludida causa como requisito del acto administrativo que se emita a su finalización³⁶⁰.

Al respecto afirma Hutchinson que la L.N.P.A. ha seguido en este aspecto a Marienhoff, considerando este elemento –la causa–, desde el punto de vista objetivo, es decir el motivo del acto, “los antecedentes de hecho o de derecho que han determinado su dictado.”

Asimismo en la ley 11.683 se ha previsto que la determinación de oficio se realice sobre base cierta y, en caso de no ser posible aplicar este método determinativo, debe subsidiariamente recurrir a la determinación sobre base presunta.

En este sentido, la ley dispone que este último método sólo será utilizable por la Administración cuando los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de la materia imponible³⁶¹. Ello en virtud de que dicha presunción acerca de la existencia y magnitud aludida comporta una brecha hacia el hallazgo de la verdad material, que como principio general impregna el procedimiento incoado. Se presenta así otro límite legal y formal a su obtención, si bien su búsqueda se acentuará respecto de los hechos que resulten antecedentes de la misma, la comprobación de que la consecuencia presumida es ajena a ese hecho estará, por propia imposición normativa, en cabeza de los interesados y no en la administración a quien sólo le compete determinar su razonabilidad.

³⁵⁸ Art. 16 primer párrafo.

³⁵⁹ Ley Nacional de Procedimientos Administrativos...I, pág. 154.

³⁶⁰ Tratado... II, pág. 254.

³⁶¹ Art. 16, primer párrafo, in fine, de la L.P.T.

Respecto de la naturaleza jurídica de la determinación de oficio, Díaz Sieiro, Veljanovich y Bergroth señalan que, tal como se anticipó, resulta ser un acto administrativo, que no reviste naturaleza jurisdiccional, y que tiene por objeto declarar la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia³⁶².

Por su parte, Jean - Pierre Masson manifiesta que la determinación de oficio es el acto administrativo con el cual culmina un procedimiento de verificación de las obligaciones de un contribuyente o responsable³⁶³. Asimismo, el autor agrega que como típico acto administrativo y, en ese carácter o condición, configura un instrumento publico indivisible, que muy a pesar de estar constituido por diferentes ítem o rubros (impuestos, intereses, etc.), representa solo una manifestación de dicho genero jurídico y la competencia declarada o aceptada en uno solo de ellos arrastra la competencia de los demás, evitando de esta manera el escándalo jurídico que acarrearía el hecho de que una sola resolución deba ser tramitada en distintos tribunales hasta ser confirmada o rechazada en su totalidad³⁶⁴.

A su vez, Giuliani Fonrouge señala que la determinación es el proceso que tiende a individualizar el mandato genérico establecido por la ley y constituye parte importante en la dinámica de la obligación tributaria, aunque carezca de efecto creador o vinculativo; su finalidad es declarativa y formal³⁶⁵.

Como se anticipó existen dos supuestos normados por la ley en los cuales el fisco se encuentra autorizado a determinar por sí la obligación tributaria del sujeto pasivo; cuando el contribuyente no cumple con el principio de iniciativa fiscal, es decir, con la autodeclaración que establece el art. 11 de la ley; y cuando no cumple con el principio de veracidad fiscal, verificándose en los casos en que las declaraciones son presentadas pero no en su justa medida, y por lo tanto son factibles de ser impugnadas por el fisco.

Con la presunción o sospecha acerca del incumplimiento de estos principios, el fisco por intermedio de las facultades otorgadas por los arts. 35 y 36 de la ley, pone en ejercicio las facultades de verificación y fiscalización para atraer hacia sí los datos necesarios para determinar

³⁶² Díaz Sieiro, Veljanovich, Bergroth; Obra Citada. Pág. 196.

³⁶³ *La determinación de oficio. Su naturaleza jurídica y efectos*; Derecho Fiscal, t. XXXVI, Pág. 84.

³⁶⁴ Tribunal Fiscal de la Nación, 5/5/78, *Cunnington C.I.F.I.S.A.*, Derecho Fiscal, t. XXIX-A, 92.; En similar sentido la C.N.A.C.A.F. Sala IV – 06/12/94 – *Sevel Argentina S.A.* Publicado en Rev. Impuestos 1995-A 1178.

la real cuantía de la obligación tributaria, dando comienzo a la conformación e integración de la voluntad administrativa que se verá exteriorizada en el acto que la contenga, si de ello resulta una determinación de tributos.

La mencionada recolección de datos, practicada por inspectores y demás empleados, tal como lo establece el art. 16 de la ley en su segundo párrafo, no es vinculante ni constituye determinación administrativa, la que solo compete a los funcionarios que ejercen las atribuciones de jueces administrativos.

Por otra parte, es importante destacar que los encargados de tomar estos datos no son funcionarios jurisdiccionales vinculantes, por lo cual se entiende que la opinión de ellos no es definitiva, si bien influyente en, y respecto del futuro acto de determinación.

Esto significa además que de los datos que el contribuyente aporte a la inspección surgirá la base sobre la cual la Administración determinará la cuantía de la deuda que pudiera existir, la falta de datos ciertos hará que la Administración infiera, por medio de presunciones, el monto de la obligación reclamada, con el riesgo que implica, para la propia Administración el uso de parámetros subjetivos en la conformación de la determinación de la deuda, dado que debe evitar caer en excesos o arbitrariedades; y para el contribuyente, de que se calcule su deuda en exceso, —de manera legal—, más allá de lo que oportunamente resultó la obligación emergente del hecho imponible verificado, pero de cuyas huellas tan sólo quedan indicios.

Por otra parte la presencia de datos ciertos deberá conducir a las partes durante el procedimiento, por la propia aplicación regulatoria del principio de la verdad jurídica objetiva que obliga a la administración a respetar los límites impuestos por la propia ley de regulación del tributo en el análisis de los hechos y medios que se refieran a él, a un importe más cercano, y cuando no preciso, a aquél que ha surgido de la realidad en la que se ha tipificado.

V. C. a).- LA DETERMINACIÓN DE OFICIO SOBRE BASE CIERTA

³⁶⁵ *Procedimiento Tributario*, Ed. Depalma, 6ª edición, Buenos Aires, 1995.

Como bien señalan Martín y Rodríguez Usé³⁶⁶ esta determinación de oficio consiste en la que realiza el juez administrativo basándose en el conocimiento directo que tiene de la materia imponible. Este conocimiento puede provenir de informaciones suministradas por el propio contribuyente durante la etapa de verificación (declaración jurada, contestación a requerimientos impositivos, etc.) u obtenidas por la AFIP-DGI mediante la solicitud de información a otros contribuyentes.

*Así entendido, "...será determinación de oficio de base cierta cuando el organismo encargado de realizarla disponga de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho que genera la obligación tributaria, no solo en cuanto a la existencia del mismo sino también en cuanto a su magnitud económica. Esto implica que la Administración conozca con certeza el hecho imponible y su magnitud, lo que solo es posible cuando el fisco disponga de todos los elementos de juicio necesarios para establecerla"*³⁶⁷.

Así, por medio de las facultades instructorias el juez administrativo, además de la información que fuera obtenida a través de la inspección o la suministrada por el contribuyente u otros responsables, a través de medidas para mejor proveer comprobará tal información, así como alimentará la convicción a través de medidas tendientes a atrapar la verdad de los hechos que se discuten.

Se entiende ello así por cuanto, por un lado atraerá elementos que informarán su convicción en uno u otro sentido, y por el otro atendiendo a la definición de objeto del acto, como continente en el que consta la decisión de todas las peticiones, tanto las formuladas y como no propuestas, la resolución será una conclusión de la relación entre éstas, sus propias proposiciones –expresadas en los cargos contenidos en la vista– y los elementos y datos acercados al procedimiento de determinación tributaria; relación que será expresada en la motivación del acto administrativo y que reflejará el contenido de la verdad que se haya alcanzado en el expediente, para cuya configuración han contribuido no sólo los medios de prueba que justifican y otorgan certeza a los hechos alegados, sino también aquellos hechos que lógicamente y a través de la instrucción pertinente aparecían como necesarios para la conformación definitiva.

³⁶⁶ Martín y Rodríguez Usé, obra citada. Pág. 58

³⁶⁷ Díaz Sieiro y otros, obra citada. Pág. 196

V. C. b).- LA DETERMINACIÓN DE OFICIO SOBRE BASE PRESUNTA

Este tipo de determinación es practicada por el juez administrativo mediante el conocimiento de elementos indirectos que le permiten “presumir” la significación económica del hecho imponible. Esto implica que el organismo recaudador debe utilizar hechos que permitan inferir, con cierto grado de certeza, la verdadera magnitud de la materia imponible. Esto representa al fin, otro límite formal al principio de la verdad material, en tanto aquí ante la ausencia de elementos de certeza se dan cabida a una serie de indicios que presumen la existencia de hechos determinados, restringiendo el alcance del principio en cuestión a comprobar fehacientemente los hechos antecedentes y con prudente razonabilidad los alcances dados al consecuente y los efectos que se desprendan de éste. Así en los casos en que éste sea impuesto por la ley el límite exterior será mucho más palpable que en el caso de una presunción hominis en el que el razonamiento inferido como conducto lógico de la consecuencia que se alcanza debe estar impregnada de la verdad que se asienta en él, y que evidencia la existencia y magnitud de la obligación tributaria.

Aquí el principio analizado, si bien resultaría por demás plenamente aplicable en una etapa jurisdiccional posterior conforme con el alcance que oportunamente le fuera dado, en la etapa instructoria sin embargo sólo podría hacerse efectivo en la medida que intenta contener cualquier desvío irracional incompatible con aquella verdad, conforme con el objetivo material – casi ideológico– que plantea. Pero respecto a sus alcances debe reconocerse que se verán limitados, sobre todo en el caso de las presunciones legales, por la falta de correspondencia cierta, en tanto ella se reconoce sólo como probable, –las presunciones en sí representan una aproximación a los hechos reales– entre los elementos que de manera indirecta asientan la existencia de la obligación tributaria y la que, surgida de la verificación del hecho imponible, se debe identificar idealmente con ella.

Recordemos que al respecto se define la presunción como el acto de aceptar – legalmente– la veracidad de un hecho por la evidencia de otro del que normalmente depende aquél hecho no nombrado³⁶⁸.

³⁶⁸ Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario, Susana Camila Navarrine y Rubén O. Asorey, Depalma, 2º edición, pág. 2.

Por tal motivo se ha establecido que, conforme con ello, las circunstancias consideradas por la AFIP- DGI para practicar la determinación de oficio deben guardar estricta relación con el hecho imponible, no deben ser tomadas en forma aleatoria o arbitraria, sino en función a ese razonamiento lógico al que se hizo referencia –que debería ser propio de toda actividad instructoria– y deben tener además sustento estadístico.³⁶⁹ En tal sentido se intenta así, no alejarse, imprudente e inconscientemente, de la verdad y de la legalidad, que el interés público al que sirve la administración busca proteger.

Aquellos elementos o circunstancias que pueden ser tomados en cuenta para la determinación de oficio con base presunta (a la que la ley impropia llama “estimación de oficio”) son enunciados en el art. 18 de la ley.

Cabe reiterar que el presente método de determinación solo procede en aquellos supuestos en los cuales resulte imposible la determinación sobre base cierta.

VI.- PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE OFICIO

Antes de abordar el tema del desarrollo del procedimiento cabe destacar que así como se entiende que la normativa ha otorgado a la vista la característica particular de ser el acto que da inicio al procedimiento y que de alguna manera delimita su objeto –el cual no debe confundirse con el objeto del acto administrativo, ya que ello contempla la decisión a la que se ha arribado una vez que ha finalizado el procedimiento–, se entiende que la Ley N° 11.683, así como la Ley N° 19.549 y la propia definición de lo que se entiende por procedimiento, delimitan el objeto del mismo, debiéndose asignar a cada procedimiento iniciado con una Vista un “objeto determinado”.

Así, como principio general en cada procedimiento en particular podrá decidirse únicamente acerca de lo que constituye su objeto determinado, pero debe entenderse que ello contempla los casos en que aquella vista inicial, referida al mismo objeto, puede ampliarse en tanto ello no implique una reformulación del mismo.

³⁶⁹ TFN Sala B, 03/04/86 – Coceramic S.A.; TFN Sala B, 06/12/94 – Peinados Pino S.A.; C.N.A.C.A.F. Sala IV, 14/11/89 – Casa Mía SRL; TFN Sala C, 09/08/96 – Alojamiento Tijuana de Godofredo Tronconi; C.N.A.C.A.F. Sala III, 12/11/81 – Vairolati, Héctor; TFN Sala A, 18/11/99 – Bolsera San Luis S.A..

A esto cabe agregar que de concebirse ello de manera diferente se dificultaría sobre manera examinar y resolver en qué casos pueden darse diferentes supuestos de litispendencia entre distintas Direcciones Regionales, o en qué casos puede hablarse de cosa juzgada formal, y de la estricta correspondencia que para cada caso debe darse entre el objeto, el sujeto y la causa de la determinación si estas difieren entre las estipuladas en los cargos contenidos en la vista y la resolución final, amén de la inobservancia del principio de congruencia y de que tales cargos sirven de imputación para presuntos ilícitos penales.

VI. A. 1.- VISTA DE LAS ACTUACIONES

El procedimiento de determinación de oficio se inicia mediante una vista de las actuaciones, en la que se imputan los cargos al contribuyente con la finalidad de que éste pueda ejercer su derecho de defensa acerca de la pretensión tributaria del fisco. Este acto de iniciación del procedimiento tiene por finalidad además delimitar el objeto del mismo, es decir definir acerca de qué cosa, administración y administrado, destrabarán sus diferencias, poner en conocimiento del interesado aquellas circunstancias mencionadas, esto último sin perjuicio de que la administración proceda durante el mismo instructoriamente y que, mediante actos de instrucción –resoluciones fundadas– proceda a incorporar otros datos al procedimiento para encontrarse al momento de tomar una resolución lo haga de la mayor cantidad de información posible relacionada con el objeto de la disputa.

La vista representa además de uno de los pilares del derecho de defensa, cual es el conocimiento acabado por parte del notificado de las actuaciones y razones que posea el ente recaudador para arrastrarlo hacia el procedimiento determinativo, uno de los vértices del principio de congruencia; el que se integra y se halla conformado por los argumentos iniciales contenidos en la vista, los vertidos y traídos al procedimiento durante su desarrollo, la actividad instructoria del ente como de la parte y los considerados en la resolución o sentencia ³⁷⁰.

³⁷⁰ Ver al respecto una sentencia de la CNCP Sala I, del 26/03/96 en la cual explica como el principio de congruencia se encuentra limitado, mas allá de las facultades de búsqueda de la verdad material de la justicia represiva, al objeto de la acusación y a la correlación entre el hecho comprendido en la indagatoria, el objeto de la acusación y el considerado en la sentencia final. La Ley 1998-D 348.

En virtud de ello se ha entendido que la inexistencia de vista previa de las actuaciones, o lo que es lo mismo su falta de notificación o su notificación viciada³⁷¹, conlleva la nulidad del acto, por afectar ésta la oportunidad del administrado de tomar un conocimiento completo y cabal de las actuaciones que se llevan en su contra, y de las razones o circunstancias que fundamentan dicha actuación.

El administrado ve vedada su ‘razonable oportunidad’ de alegar su disconformidad o sus razones, y su derecho a contradecir las razones de la Administración. Porque aquella negación de la “vista” provoca en el administrado el desconocimiento de estas ‘razones’ administrativas, que conllevan como hemos dicho la fulminación del acto.

Ante esta situación el contribuyente ve impedido el ejercicio cabal y completo del derecho de defensa, contenido en el principio del debido proceso adjetivo, puesto que el desconocimiento de los antecedentes administrativos y de las razones y el derecho en que se funda la Administración le impiden defenderse adecuada y eficazmente. Se encuentra indefenso, puesto que de hecho desconoce cuál es el objeto de la pretensión administrativa. Posee la facultad de defenderse, pero no sabe respecto de qué, lo cual resulta en un estado de indefensión del particular frente a la Administración.

“La necesidad de que la vista contenga un detallado fundamento de los cargos viene exigida, no solo por el texto de la ley, sino además por la garantía del debido proceso que consagra el Art.1º inc. f) de la LPA”³⁷².

Principio vinculado además, dicho sea de paso, con el de motivación de los actos administrativos, y más precisamente con el derecho a una decisión fundada, puesto que el Art. 1º inc. f) ap. 3º, dice textualmente que “el acto decisorio haga expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas,”.

No debemos olvidar que la Administración durante el procedimiento de determinación de oficio es Juez, pero también es parte, y como parte limitó su pretensión –en el sentido procesal del término– a los cargos formulados en la vista que le hubiere corrido al administrado, indisolublemente vinculados a la obligación tributaria que se determina, y que sólo

³⁷¹ T.F.N. Sala A – 12/11/01 – Cívitas S.R.L. –; En similar sentido pero respecto a una notificación de una resolución definitiva ver la sentencia del TFN Sala C del 18/05/01 – Tránsito Mendocino S.A. –

³⁷² Díaz Sieiro, Veljanovich, Bergroth; Procedimiento Tributario, Ed. Macchi. Pág. 202.

conciben su ampliación ante el surgimiento de indicios determinados que implican un reconsideración de la misma, pero no su reformulación de tal modo que implique la determinación de una obligación disociada del supuesto de hecho inicialmente notificado, sino aquella que importe, por ejemplo, el ajuste de su medida –en uno o en otro sentido–, dado que ello se encontraría, en tal caso, vinculado a la certificación de los hechos que por virtud del principio de verdad material se ha alcanzado y que comportan una evidencia en la que se sustenta tal ajuste.

Por ello importa recalcar aquí que la Administración tiene facultades para alcanzar la verdad material de los hechos, y la exacta cuantía de la deuda impositiva, es decir ostenta la facultad de determinar la exactitud de la cuantía de la obligación tributaria, pero ello siempre dentro de un procedimiento reglado y establecido por la ley –que incluye la vista previa–, por cuanto si no aquella verdad dejaría de ser jurídica.

Debe quedar claro que la Administración al otorgar la vista al administrado limitó, en principio y con las salvedades que fueran oportunamente indicadas, su pretensión a los cargos contenidos en ella, y al resolver deberá hacerlo congruientemente con esos cargos, motivando y fundamentando su resolución con relación a su pretensión inicial y a los hechos y circunstancias ventiladas durante el desarrollo del procedimiento de determinación de los tributos. No más allá de ello, dado que, de otro modo, habría avanzado en la búsqueda de la verdad material al margen del derecho de defensa del administrado.

La vista, como acto inicial del procedimiento administrativo, debe estar firmada por juez competente, así como determinar o liquidar el tributo y accesorios de manera clara, y realizar la imputación penal correspondiente, si fuera pertinente.

Sería nulo todo aquel acto administrativo dictado sin que, con carácter previo al desarrollo del procedimiento que lo precedió, no se le hubiera dado u otorgado la vista respectiva al administrado o dándosela, no le indicaran en ella, cuál o cuáles son los cargos que se le imputan, dado que es deber de la Administración informarle al sujeto pasivo sobre que hecho jurídico debe responder para que pueda ejercer no sólo su derecho a contradecir, sino a incorporar a aquél en su aspiración de alcanzar la verdad que fluye del procedimiento.

“La necesidad de que la vista contenga un detallado fundamento de los cargos viene exigida, no sólo por el texto de la ley, sino además por la garantía del debido proceso legal que consagra el art. 1º, inc. f), de la LNPA, cuya finalidad quedaría vulnerada si el contribuyente tuviera que responder sobre cargos cuya fundamentación desconoce”³⁷³.

Es por ello que el juez administrativo debe establecer cuáles son los cargos y las impugnaciones que se le formulan al sujeto pasivo, y comunicarle el fundamento de ellas, a efectos de que formule su descargo y ofrezca las pruebas inherentes a su derecho; de no hacerlo, como se ha observado, se privaría al administrado de su derecho de defensa y a la administración de datos que por su relevancia podrían hacer tanto a la resolución del conflicto como a la búsqueda de la verdad material. Importa destacar aquí que el requisito fundamental que cumple la vista, como punto de partida del procedimiento es resguardar la garantía de contradicción.

La determinación particularizada de los cargos y su correspondiente fundamentación son requisitos esenciales, que atañen a la propia validez del procedimiento³⁷⁴. En efecto, de no circunscribir los puntos en cuestión, el sujeto pasivo no podría ejercer con eficacia su derecho de defensa y estaría siempre expuesto a nuevas impugnaciones.

Asimismo en virtud de lo expuesto en el tercer párrafo del artículo 17 de la ley 11683 (to 1998) y concordantemente con lo normado en el art. 74 de la ley de marras, el fisco debe conjugar en un mismo acto el juzgamiento de la conducta tributaria y de la conducta penal, iniciando el sumario correspondiente en función al encuadre realizado por el fisco, del que debe indicar el tipo que vulnera dicha conducta, es decir la definición legal, ajustándola en dicha subsunción al art. 45 (omisión) o al art. 46 (defraudación), conforme con los elementos de juicio con los que cuente al momento de emitir la vista.

Si al momento de correr la vista el organismo recaudador no inicia el sumario respectivo, no podrá abrirlo en otra etapa, puesto que ha precluído su oportunidad de hacerlo, ya que por la vía del silencio el administrado adquiere cosa juzgada irreversible. Interpretándose por así proceder que la Administración no ha encontrado mérito suficiente para imponer sanciones.

³⁷³ Díaz Sieiro, Veljanovich y Bergroth, obra citada. Pág. 201.

³⁷⁴ Artículo 17, primer párrafo, de la L.P.T. y artículo 7º inciso d) de la L.N.P.A.

VI. A. 2.- CONTESTACIÓN DE LA VISTA

Notificada la vista de las actuaciones, el contribuyente o responsable tiene quince días para formular su descargo y ofrecer las pruebas que hacen a su derecho. Durante ese lapso, las actuaciones administrativas deben estar a disposición de aquél o de sus representantes, para que tomen acabado conocimiento de todos los antecedentes que obran en poder de la AFIP- DGI.³⁷⁵

El sujeto pasivo puede solicitar la prórroga del plazo para contestar la vista, por un nuevo lapso de quince días. Esa petición debe estar como mínimo fundamentada, ya que es facultad de la AFIP - DGI otorgar este plazo³⁷⁶. En caso de denegatoria, el contribuyente puede interponer el recurso de reconsideración, según opinan Martín y Rodríguez Usé³⁷⁷. Sin embargo, no sería procedente un pedido de nulidad procesal.

Por otra parte, Díaz Sieiro y otros expresan su coincidencia con Corti³⁷⁸ en el sentido de que el acto denegatorio de la prórroga no es recurrible. Ello así por el principio de concentración procedimental que establece que los actos de trámite no son recurribles separadamente, pero sí en cambio, pueden ser motivo de agravio cuando se impugna el acto que resuelve el procedimiento administrativo, frente al cual se pueden plantear todas las discrepancias del administrado sobre la forma en que se ha tratado el procedimiento y sobre la legalidad de todos y cada uno de los actos de trámite³⁷⁹.

Se ha sostenido que si la AFIP-DGI guarda silencio con respecto al pedido de prórroga solicitado, se debe interpretar que éste ha sido tácitamente denegado³⁸⁰. Sin embargo, Martín y Rodríguez Usé no comparten tal criterio, pues en la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos se establece que la Administración, de oficio o a pedido del interesado, podrá disponer la ampliación de un plazo mediante resolución fundada. Por otra parte, la denegatoria deberá ser notificada con no menos de dos días de anticipación respecto del vencimiento del plazo cuya prórroga se ha solicitado³⁸¹.

³⁷⁵ Rodríguez Use-Martín, pág. 162.

³⁷⁶ Ya que el texto de la ley es claro al señalar que el plazo *podrá* ser prorrogado por la Administración, verbo que indica el concepto facultativo que describe el artículo en cuestión.

³⁷⁷ José María Martín y Guillermo F. Rodríguez Usé, obra citada. Pág. 163.

³⁷⁸ Aristides Corti y Otros, *Procedimiento Fiscal*, Editorial Tesis, 1987.

³⁷⁹ García de Enterría y Fernández Rodríguez, *Curso de Derecho Administrativo*, Ed. Civitas, Madrid, 1991.

³⁸⁰ Ley 19.549, art. 10.

³⁸¹ Ley 19.549, art. 1, inc. e), punto 5, el cual es supletoriamente aplicable por imperio del art. 116 de la ley 11.683.

En aproximación al tema desarrollado, en sentencia recaída en Vicente Manuel Orué S.A.; TFN Sala B, del 28/09/93 dejó sentado el Tribunal que la interposición de la revocatoria contra la decisión del Juez Administrativo que deniega el plazo para evacuar la vista carece de efecto suspensivo sobre la continuidad del plazo originario, sin que la posterior revisión del acto altere la secuencia normal del procedimiento, que en esta etapa no puede exceder los 30 días.

Finalmente debe quedar en claro que al contestar la vista otorgada por la Administración, el contribuyente, condiciona con su respuesta el objeto del acto administrativo, en el sentido de que en la resolución a la que se arribe debe considerar tanto los elementos y probanzas realizadas por aquel, como sus manifestaciones y alegaciones al respecto.

VI. B.- INSTRUCCIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE OFICIO.

Si bien el organismo administrativo con la notificación de la vista, además de haber iniciado el procedimiento respectivo, genera otros efectos jurídicos entre los que cabe mencionar la delimitación del objeto sobre el que se discute, debe destacarse que en virtud de éste –mejor dicho de su comprobación–, desde el inicio hasta su finalización, el procedimiento se integrará con diferentes actos –de trámite– cuyos objetivos estarán orientados a incorporar datos necesarios para que el órgano administrativo pueda dictar resolución –actos de instrucción– o, simplemente procurar su desenvolvimiento hasta llegar a la fase final –actos de ordenación, que comprende a los de impulsión–.³⁸²

Se ha adelantado además que a través de las medidas para mejor proveer dispuestas por el artículo 35 del decreto reglamentario de la ley de procedimiento tributario, la administración contará con la oportunidad de mejorar la calidad y profundidad del convencimiento que surja del elenco probatorio. Ello así, dado la doctrina en general comprende a aquélla como una forma de esclarecer los hechos, de manera que permitan una adecuada observación de lo que con las pruebas ofrecidas se quiere asegurar.

³⁸² Jesús González Pérez, *Manual de Procedimiento Administrativo*, Segunda Edición, Editorial Cívitas, pág. 305. Asienta que los actos de ordenación del procedimiento implican una actividad encaminada a que el mismo se desarrolle de acuerdo con el orden establecido por la ley. Es decir no podría resolverse el acto de determinación tributaria sin antes haber producido la prueba respectiva.

Sin embargo, acorde con las medidas instructorias de las que puede disponer el órgano recaudador, se aprecia que a través de ellas puede incorporar hechos relativos o relacionados con el objeto principal del pleito y producir la prueba respectiva, con el contralor de los interesados, de manera de encaminarse a demostrar la veracidad de tal objeto, o su inconsistencia con el procedimiento que se desarrolla.

Ello así, en tanto se entienda que la construcción de la Verdad Jurídica Objetiva debe estar asentada —o contenida por— en los hechos que material y sustancialmente la conforman, por lo que no sólo su alcance se haya compelido al deber de verificar con exactitud o certeza aquéllo sobre lo que, de manera preliminar, se haya controvertido, sino que por el contrario, si ello resultara insuficiente, debe resultar integrada por aquellos hechos, que conforme lo permita la ley que la regula, resulten pertinentes a la solución del caso, de manera que la verdad que los contiene se encuentre integrada de forma coherente y definitiva.

En tal sentido la verdad de que se trata actuaría como un regulador lógico de la instrucción en función de su propia realización, indicando así un parámetro determinado que delimita la distinción que debe existir entre justificación de una pretensión inicial y verificación del hecho en que se funda, en la medida que acota y circunscribe el ámbito de la instrucción, dentro del que debe operar la administración, a la realización de la verdad que lo motiva. Dado que, si la verdad debe tener un marcado predominio dentro del procedimiento, debe hacerlo tanto desde la comprobación material, a través de las pruebas pertinentes, de los hechos que la fundan, como desde la aportación de elementos lógicos que aseguren que la realidad que se intenta comprobar no sea distorsionada por una “realidad procesal que se adapte a la pretensión que la sostiene”, y que resulta justificatoria de la misma.

En tal sentido debe asegurarse que los hechos acercados, ya comprobados a través del alcance que el principio analizado extiende sobre ellos, sean suficientes y adecuados para cumplir con su cometido, el cual conjuga tanto los hechos que la conforman como la certeza relativa a la existencia de los mismos. Si bien comprobar fehacientemente una verdad incompleta importa un indicio que será llevado a la convicción del juez llamado a decidir, la ausencia de los hechos que la conforman representa otra cara de aquella verdad, que en algunos casos redundaría en una verdad incompleta —por ello no sería verdad—, y que el procedimiento tiene el deber de colmar con la instrucción, con los alcances que la ley le fije al respecto —aunque de ello no siempre resulte una verdad completa, tiene siempre la obligación de avanzar en tal sentido—.

Ello es derivación de la coherencia permanente que debe existir durante el procedimiento que se desarrolle, a fin de satisfacer el interés que la comunidad le ha impuesto tutelar, para cuya satisfacción el ordenamiento le impone no sólo la seguridad acerca de la veracidad de los hechos que se discuten sino también la presencia de todos aquellos que hagan a la conformación racional de una resolución acorde con ese interés que protege y persigue.

La Verdad Jurídica Objetiva no sólo esta conformada por los hechos que se comprueben fehacientemente, sino por todos aquellos que “lógicamente” acompañan o conforman el objeto de la pretensión, y hacia el cual convergen para darle un sentido definitivo, acorde con un razonamiento que objetivamente pueda ser compartido por los demás, y cuya ausencia o dispersión la instrucción está llamada a suplir o integrar.

Al respecto Jesús González Pérez sostiene que la Instrucción comprende dos tipos de actividades: a) la aportación de datos; actividad por la que se introducen o aportan al procedimiento determinados hechos o normas, como fundamento de la resolución que oportunamente ponga fin al procedimiento, y que puede ser realizada tanto por el órgano instructor –a los que denomina actos de instrucción “adecuados”– como por los particulares interesados. Alegaciones y documento que deberán ser tenidos en cuenta³⁸³ por el órgano competente.³⁸⁴

b) aportación de prueba; destinada y encaminada a demostrar la veracidad de los datos aportados al procedimiento

Recordemos aquí que por virtud del principio de la verdad jurídica objetiva, referido esencialmente a aquel objeto, al administración tiene el deber de acercar los hechos y las pruebas necesarias para comprobar definitivamente por medio de dicha investigación, cómo sucedieron realmente los sucesos, que como supuestos de hecho, se hallan contenidos en el objeto que delimita los alcances del procedimiento.

Es decir que en virtud de dicha impronta instructiva compondrán el expediente, además de las impugnaciones y cargos que se formulen, de los que se proporcionará detallado fundamento de los mismos; la formulación escrita del contribuyente en la que conste su descargo

³⁸³ Artículo 7º inciso c), en cuanto determina que dentro del objeto del acto en este caso, deberán estar contenidas todas las peticiones formuladas, como así también las no propuestas, pero sujetas a control de los interesados.

³⁸⁴ Manual..., pág. 319.

y el ofrecimiento y la presentación de pruebas que hagan a su derecho; las ampliaciones que sobre ella sean necesarias para aclararlas³⁸⁵; las formulaciones y/u oposiciones que realice a los actos de instrucción –de aportación y de prueba– el interesado, en el sentido expuesto por la L.N.P.A. –de control y fiscalización, no sólo de la prueba sino de los hechos que justifiquen, por parte de los interesados–, dado que por ser actos de trámite no resultan apelables; los aludidos *actos de aportación* tendientes a completar la verdad que debería surgir del expediente; la producción de las pruebas necesarias para alcanzar la verdad acerca de los sucesos mencionados en los contenidos de la vista, en la presentación del interesado y en los actos de aportación; el mérito sobre las mismas; la relación existente entre aquel objeto, las pruebas, los hechos comprobados, los no comprobados y el derecho aplicable; así como también aquellas resoluciones que denieguen, por inconducentes determinadas medidas de prueba, ampliaciones, solicitudes de plazo, etc.; y las alegaciones pertinentes.

Antes de continuar importa destacar que la administración a través de los actos de instrucción no sustituye “propiamente” al contribuyente en su –o por su– accionar negligente, sino que desarrolla su actividad por mandato legal, en búsqueda de la verdad acerca de los hechos acontecidos completándola o verificándola en los modos en que prescribe la ley.

VI. B. 1.- OFRECIMIENTO DE PRUEBAS EN EL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE OFICIO.

Antes de iniciar el desarrollo de este punto, debemos reiterar nuevamente que la Administración debe abocarse en todo momento a la búsqueda de la verdad material, dentro de los lineamientos de un procedimiento reglado al que debe atenerse. Pero como se ha anticipado, aquella en su carácter de instructora del procedimiento podrá, en el afán de dar con aquella verdad, atraer datos al expediente, los que contando con el control de los interesados pasarán a integrar, primero en el plano de los hechos, los antecedentes de hecho de la determinación, y luego de su comprobación, los elementos de convicción del juez administrativo, que después del mérito respectivo, posterior a dicha producción, integrará la motivación que justificará la voluntad administrativa que se exteriorice.

³⁸⁵ De lo contrario importaría un desequilibrio frente a las facultades instructorias de la administración, que si bien implican un loable fin, en cuanto a esclarecer las mismas, debería ser una opción del contribuyente que frente a medidas instructorias determinadas, advirtiendo desde su inicio el objetivo final de éstas, pueda dejar en claro las

Tales hechos conformarán dicha convicción de manera inmediata –resultado de la valoración de la prueba acercada al expediente– pero sólo mediata y eventualmente la pretensión inicial de la administración, puesto que si bien se entiende acertado que ésta defiende su postura inicial, desde la que se haya persuadida y ha entendido que protege el interés general delegado por la comunidad, inicia el procedimiento con el fin de alcanzar la verdad sobre ellos, no para *justificar dicha percepción*.

Dicha concepción resultaría ajena, no sólo a las reglas de la sana crítica y de la verdad procesal, sino que además es demostrativa de una renuncia conciente a la búsqueda de la verdad jurídica objetiva, dado que el juez debe formar su convicción sobre la base de los datos que surgen del expediente en atención a la finalidad del acto al que preceden, sin que sea permitida, por la misma aplicación del principio de la verdad material, la preselección de datos, en un sentido que comporte apartar hechos o sucesos que integrarían de manera natural las actuaciones tramitadas, por la sólo circunstancia de que con ello se pone en riesgo la pretensión inicial formulada por la administración.

Aclarado ello y volviendo al tema específico que contempla este acápite, cabe señalar que por aplicación del art. 116 de la ley 11.683 en cuanto dispone la aplicación supletoria del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, y el art. 35 del D.R.L.P.T., son de aplicación las normas sobre producción de prueba dispuestas en el reglamento de procedimientos administrativos.

Asimismo en el derecho administrativo se acepta un criterio amplio en cuanto a la admisión de medios de prueba en los procedimientos regidos por éste, por cuanto así lo establece el art. 46 del D.R.L.N.P.A., al disponer que “se admitirán todos los medios de prueba, salvo los que fueran manifiestamente improcedentes, superfluos o meramente dilatorios”.

Vinculado a ello debe apreciarse que si el contribuyente o responsable ofrece pruebas en el escrito de contestación, el juez administrativo tendrá que pronunciarse acerca de su pertinencia y admisibilidad³⁸⁶. A tal efecto, en caso de admitir los medios probatorios ofrecidos, deberá dictar una resolución fundada e indicar el plazo para su producción, el cual no podrá

circunstancias que motivaron el accionar decidido –es decir el por qué se iniciaron– en tal sentido, evitando así un dispendio procesal, que podría en su desarrollo dirigirse hacia otros temas de interés.

³⁸⁶ Código Procesal Civil y Comercial, arts. 360 y ss. y Reglamento de Procedimientos Administrativos (Decreto 1759, TO 1991), Título VI.

exceder de treinta días, conforme a lo dispuesto por el art. 35 del decreto reglamentario. En igual sentido cuando traiga o acerque elementos de prueba a la causa, sobre los que el interesado pueda ejercer su derecho de fiscalización y control.

Según la opinión de Martín y Rodríguez Usé³⁸⁷, “en el supuesto de que no considere pertinentes ni admisibles las pruebas ofrecidas, el mismo funcionario deberá dictar una resolución denegándola, la cual podrá ser objeto del recurso de reconsideración³⁸⁸; y en caso de que esta circunstancia impida totalmente la tramitación de la pretensión del contribuyente, también se podrá articular un recurso jerárquico”³⁸⁹.

La duración del periodo de prueba (treinta días prorrogables) es el único aspecto probatorio realmente normado en el reglamento de la ley 11.683, por lo cual en las demás cuestiones son aplicables los arts. 46 a 62, así como los arts. 16 y 27 a 30, en cuanto a la documental, del decreto 1759/91 y sus modificaciones, reglamentario de la Ley Nacional de Procedimiento Administrativo.

VI. B. 1. 1.- OFRECIMIENTO DE PRUEBAS EN EL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE OFICIO. MEDIOS PROBATORIOS.

Seguidamente analizaremos, brevemente y con ayuda de la enumeración que fuera oportunamente reseñada por Martín y Rodríguez Usé y por Díaz Sieiro y otros en sendas obras, los medios probatorios admisibles en el procedimiento de determinación de oficio.

VI. B. 1. 1. a).- INFORMES Y DICTÁMENES

“La prueba informativa es aquella que representa un medio de aportar al proceso datos concretos acerca de actos o hechos resultantes de la documentación, archivos o registros contables de terceros, siempre que tales datos no provengan necesariamente del conocimiento personal de aquéllos”³⁹⁰.

³⁸⁷ José María Martín y Guillermo F. Rodríguez Usé, obra citada. Pág. 164

³⁸⁸ Decreto 1759, art. 84.

³⁸⁹ Decreto 1759, art. 89.

³⁹⁰ Horacio Díaz Sieiro y Otros. Obra Citada Pág. 204.

Las normas disponen la producción de dos tipos de prueba informativa: informes técnicos y no técnicos. El plazo para la contestación de los primeros es de veinte días, prorrogables por motivo fundado. El plazo para contestar los informes no técnicos es de diez días, y en el caso que los terceros requeridos no contesten en el plazo estipulado, o la ampliación del mismo, o se negaren a responder, se prescindirá de esta prueba, lo cual ha sido entendido *como una norma excesivamente rígida frente a la garantía de la defensa en juicio.*

Encontramos aquí entonces otro límite formal y legal al esclarecimiento de los hechos y a la búsqueda de la verdad jurídica objetiva tal como se la ha analizado, en tanto la norma administrativa es clara al separar el actuar negligente del de la actividad de la administración, suponiendo que ante dicho actuar omiso no hay otra verdad subyacente. Sin embargo resulta pertinente destacar que el organismo actuante no resulta por eso ajeno a los fines y principios que orientan el procedimiento, en tanto sigue obligado a conformar y comprobar su pretensión inicial.

De la lectura del artículo 48 del D.R.L.N.P.A. puede apreciarse que se refiere nuevamente a la verdad jurídica objetiva en relación a los informes y dictámenes, que sin perjuicio de aquéllos cuyo requerimiento fuera obligatorio, puedan recabarse bajo resolución fundada. Es decir que refiere en principio a cuantos otros se estimen necesario, sin embargo en el antepenúltimo párrafo expresa que si “...*los terceros no contestaren los informes que les hubieren sido requeridos dentro del plazo fijado o de la ampliación acordada o se negaren a responder, se prescindirá de esta prueba.*”

Al respecto cabe preguntarse cuán profundo quiere llegar la ley cuando se refiere a “verdad jurídica objetiva”, en tanto entendida como referida únicamente a este medio probatorio, prescindiendo de él sin haber previsto su reemplazo por otro tipo de medida tendiente a aquel fin, cabría concluir que el alcance que pareciera desprenderse de su ubicación específica no se adecuaría a los alcances que como principio poseía y sí acorde como una medida de esclarecimiento, debiendo comprenderse que el legislador o el reglamentador la utilizan inadecuadamente como sinónimos cuando no lo son.

Así entendido –con un alcance más extensivo– el límite formal y legal aludido sólo se restringe a este tipo de medio en particular –llamado a esclarecer el hecho objeto de comprobación–, quedando subsistentes las facultades instructorias necesarias para cumplir aquella función, a la que alude implícitamente el artículo 7º inciso c) de la L.N.P.A.

Es opinión de Díaz Sieiro³⁹¹ y otros que el administrado puede ofrecer como prueba solo los informes no técnicos, pero que podrá solicitar a la Administración la producción de un informe técnico cuando dicha prueba no pudiese suplirse por el ofrecimiento de prueba pericial.

VI. B. 1. 1. b).- PRUEBA TESTIMONIAL

Los testigos son las personas físicas, distintas de las partes, que declaran sobre hechos pasados en base a sus percepciones o deducciones personales acerca de los mismos. Presentarán su testimonio en la sede de la Administración donde se encuentren radicadas las actuaciones, quedando a cargo del proponente su comparecencia .

Por aplicación del principio de verdad material, los testigos serán libremente interrogados sobre los hechos por la autoridad, tal como lo establece el art. 52 del D.R.L.N.P.A. Tal interpretación se deduce no sólo del término “libremente” sino de los alcances que como principio del procedimiento debe dársele al mismo.

En todo caso “libremente” debe ser entendido como orientado al objeto del procedimiento, a la comprobación de su veracidad, lindante con la certeza y como una derivación en todo caso del principio aludido.

VI. B. 1. 1. c).- PRUEBA PERICIAL

“La peritación es una declaración de ciencia en la cual un sujeto técnicamente idóneo (perito) es llamado a informar al sujeto que decide la controversia acerca de las consecuencias que, objetivamente, de acuerdo a su saber y experiencia técnica, deben extraerse de los hechos sometidos a su análisis”³⁹².

En principio, sólo el administrado puede proponer la designación de peritos, debiendo abstenerse la Administración de hacerlo salvo que resultara necesaria su designación para la

³⁹¹ Horacio Díaz Sieiro y Otros. Obra Citada Pág. 205.

³⁹² Lino Enrique Palacio, Citado por Díaz Sieiro y Otros. Obra citada. Pág. 206

debida substanciación del procedimiento, en el supuesto de que la prueba pericial no pudiese ser suplida por los informes de sus agentes y oficinas técnicas y de terceros.

El proponente deberá acompañar con la solicitud de designación del perito el cuestionario en base al cual el mismo deba expedirse³⁹³, teniendo este último cinco días para *aceptar el cargo*, o en su defecto podrá su proponente acompañar una constancia autenticada por funcionario publico que certifique la aceptación³⁹⁴. Vencido dicho plazo y no habiendo ofrecido reemplazante, se perderá derecho a esta prueba³⁹⁵, hecho que representa para el contribuyente una sanción procesal por negligencia y formalmente otro límite legal al esclarecimiento de los hechos y a la búsqueda de la verdad material impuesta por la existencia de una carga dentro del procedimiento, si bien ello no obsta el actuar de la administración, el accionar omiso del contribuyente es interpretado como una ausencia de colaboración.

Del mismo modo se perderá tal derecho si ofrecido y designado un reemplazante, éste no aceptare la designación o el proponente tampoco agregare la constancia aludida dentro del plazo establecido³⁹⁶, hallando así otro límite formal y legal equivalente en sus efectos al anterior, tal como sucede al establecer el decreto en cuestión que la producción de la prueba pericial debe ser diligenciada por el proponente y dispone que la “falta de presentación del informe en tiempo importará el desistimiento de esta prueba.”³⁹⁷

VI. B. 1. 1. d).- PRUEBA DOCUMENTAL

Los documentos representan toda cosa que sea producto de un acto humano, perceptible con los sentidos de la vista y el tacto, que sirve de prueba histórica indirecta y representativa de un hecho cualquiera³⁹⁸. Éste el medio de prueba mas frecuentemente utilizado durante el procedimiento de determinación de los tributos.

La prueba documental debe ser acompañada conjuntamente con el escrito mediante el cual se contesta la vista en caso de obrar en poder del contribuyente o, en su defecto, en dicho acto debe éste hacer mención de los documentos que no se encuentren en su poder, debiendo

³⁹³ D.R.L.N.P.A., art. 55.

³⁹⁴ D.R.L.N.P.A., art. 56.

³⁹⁵ D.R.L.N.P.A., art. 56.

³⁹⁶ D.R.L.N.P.A., art. 56, in fine.

³⁹⁷ D.R.L.N.P.A., art. 57.

³⁹⁸ Hernando Devis Echandía, *Teoría General de la Prueba Judicial*, citado por Díaz Sieiro y otros. Pág. 207.

individualizarlos en cuanto ello resulte posible, expresando el contenido de dichos documentos, y “designando el archivo, oficina pública o lugar en donde se encuentren los originales”, según lo dispuesto por el art. 16, inc. d) del D.R.L.N.P.A.

Al respecto un tema interesante devendría del hecho de que no se aportara prueba documental alguna en la contestación, más luego con el desarrollo del procedimiento ésta se volviera relevante para la conclusión del mismo. Sobre ello debería privar la documental a efectos de no caer en un exceso ritual que controvierta los fines propios del procedimiento, entre los que se cuentan el de juridicidad, acompañando en este caso al de la verdad material, y que obrar de modo contrario determinaría la exacción de parte de patrimonio del interesado sin apoyo legal alguno, en tanto aquel documento resulte demostrativo de la inexistencia de la obligación tributaria en vías de determinación.

Si del mismo no se exteriorizara manifiestamente su utilidad, deberá estarse en particular a la totalidad de los antecedentes que obran en expediente en relación además a las circunstancias especiales de cada caso.

VI. B. 1. 1. e).- PRUEBA CONFESIONAL

Este medio de prueba no puede ser ofrecido por el administrado para que la Administración absuelva posiciones, pero es válida la confesión voluntaria realizada por la Administración, la que tendrá los alcances previstos en los arts. 423 al 425 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación³⁹⁹.

VI. B. 1. 1. f).- OTROS MEDIOS DE PRUEBA

Por aplicación de lo dispuesto en el art. 46 del reglamento de procedimientos administrativos que instaura un criterio amplio de admisibilidad de la prueba, podrá el administrado ofrecer todos los medios de prueba, salvo aquéllos que fuesen manifiestamente improcedentes, superfluos o meramente dilatorios. Ello acorde con el principio de verdad material, al que el ordenamiento no le pone otro límite que la convicción del juez respecto de la conducencia o no de tales medios.

³⁹⁹ Díaz Sieiro y otros, obra citada. Pág. 208.

VI. B. 2.- PRODUCCIÓN DE LA PRUEBA

Desde inicio hemos señalado que al momento de contestar la vista se debe ofrecer toda la prueba de la que el administrado intente valerse durante el procedimiento de determinación de oficio. Estamos entonces ante una carga procesal, que puede desembocar o ser causa de un actuar negligente, en este aspecto, por parte del administrado.

Ahora bien, una vez contestada la vista, en el caso de que se haya ofrecido prueba, el juez administrativo debe ordenar su producción, para lo cual debe fijar un plazo de treinta días, prorrogable por igual lapso por única vez mediante resolución fundada, según lo estipulado por el art. 35 D.R.L.P.T.

Cuadra destacar en esta instancia que, conforme lo ha dejado sentado la Corte Suprema⁴⁰⁰, “cuando se trata de determinaciones impositivas rigen reglas distintas sobre la carga de la prueba con relación a las que se aplican en los demás juicios”, y en atención a ello agrega que, “es el contribuyente quien se halla obligado a suministrar los comprobantes para evitar que en el sistema basado en declaraciones juradas, pueda aquél formularlas en la forma que mejor cuadre a sus intereses, mediante inclusión de datos ajenos a la realidad”.

Si bien lo transcrito resulta deducible, en función de toda la tarea previa realizada por el órgano recaudador, es decir desde la inspección que recolectó los datos hasta la tarea revisora que les dio definitivamente representación en la formulación de los cargos respectivos, no puede la administración como portadora del interés general abandonar el deber de confirmar, investigando durante el procedimiento y no sólo como respuesta a los datos aportados por el contribuyente, la existencia y veracidad del cargo que ha formulado. Lo contrario importaría entender que la vista se ajusta por sí, a la realidad tributaria del contribuyente, cuando el procedimiento está dirigido, construido y desarrollado para comprobarla definitivamente.

A esto último apunta por cierto el criterio de verdad material, aún en el caso específico en que, como reza el último párrafo del artículo 17 de la L.P.T., no sea “necesario dictar resolución determinando de oficio la obligación tributaria, si -antes de ese acto- prestase el responsable su conformidad con las impugnaciones y cargos formulados, la que surtirá entonces los efectos de una declaración jurada para el responsable y de una determinación de oficio para el

⁴⁰⁰ Emerson Argentina S.A., *Derecho Fiscal*, t. XXIV-A, CSJN, 30/9/74.

fisco”, pues de igual forma se llegó a dicho resultado determinativo por medio del procedimiento, bien que a través de uno de sus modos de extinción.

Como se ha explicado este límite formal a la averiguación de la verdad de los hechos planteados en el procedimiento, si bien obsta a su prosecución, se entiende que por una particular apreciación legal el allanamiento del contribuyente, si bien no puede entenderse por sí como un acto de certeza, a modo práctico para la ley tiene esa naturaleza. Al respecto se comprende que la norma ha entendido prudente evitar un dispendio procedimental otorgándole a tal acción los efectos de una determinación, sin desconocer con ello que tal vez la administración o el contribuyente pudieran haber obtenido otro resultado mas cercano a la verdad con su desarrollo.

En otro orden de cosas sostiene Mason, en lo concerniente a la apreciación de los medios probatorios respecto de los cuales pretenda valerse el sujeto pasivo de una obligación tributaria para acreditar la corrección de su postura, que, según se ha puntualizado en el caso Zaragoza, dicha valoración debe ser llevada a cabo en la instancia correspondiente, sea ésta administrativa o judicial. Además la Cámara Nacional de Apelaciones puntualiza que el error que pudiera haberse cometido en su apreciación puede suplirse en esta instancia (de la Cámara), conforme a lo establecido en el art. 86, inc. b), punto 2, párrafo 2 de la ley 11.683⁴⁰¹.

Asimismo debe destacarse que es normal que se concluya, en atención a las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad con las cuales han sido revestidas las resoluciones determinativas de obligaciones tributarias, que al salir de la órbita administrativa se invierta la carga de la prueba, quedando a cargo de los sujetos pasivos de dichas resoluciones. Pero aquí se entiende que ello no es más que la consecuencia normal del ámbito judicial en el que se desplegarán. Dado que, como en cualquier orden jurídico que se precie de tal, cuando comienzan a jugar las potestades dispositivas de los sujetos que ven afectados sus derechos subjetivos, estos mantienen el señorío sobre aquello que les compete, incluso la apelación.

Sin embargo, esa conclusión se desvirtúa totalmente respecto de las sanciones que deban aplicarse en las mismas resoluciones, ya que en materia de derecho penal tributario, queda a cargo de la Administración la demostración de los hechos ilícitos enunciados en éstas, y que pueden servir de base para la aplicación de sanciones.

⁴⁰¹ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Adm., Sala III, 8/7/82, causa Eduardo Loussinian, *Derecho Fiscal*, XXXIII, 280.

VI. C.- QUÉ OCURRE SI EL CONTRIBUYENTE NO CONTESTA LA VISTA

Por imperio de la propia norma legal ha precluido para el mismo su oportunidad de hacerlo. Puesto que la misma dispone que “transcurrido el término señalado, el juez administrativo dictará resolución...”. En tal sentido puede interpretarse que el silencio del administrado implicaría una presunción en su contra, sino resultara aplicable el principio de la verdad jurídica objetiva, debiéndose tan sólo entenderse que dicha actitud ha imposibilitado al procedimiento de la apreciación de elementos que podrían ser valiosos a sus conclusiones y a conformar un concepto íntegro y pleno de verdad.

Ante dicha situación, tal como lo establece la norma, Rodríguez Usé y Martín sostienen que el juez administrativo puede dictar una resolución declarando la caducidad de los derechos de contestar la vista y de ofrecer pruebas.⁴⁰²

Sin embargo aclaran que, dado que en lo que atañe al procedimiento tributario rige el principio de verdad material, el juez administrativo designado para resolver debe analizar el asunto y dictar las medidas probatorias para mejor proveer que considere oportunas y conducentes. Es decir que en este punto resulta claro que las obligaciones y deberes de la administración van por un lado y las del administrado por otro, siendo poseedores cada uno de estímulos e incentivos propios.

En tal sentido dicho funcionario debe dictar resolución fundada determinando el tributo e intimando su pago dentro del plazo de quince días, si corresponde, o en su caso determinar la inexistencia de obligación por parte del contribuyente o responsable⁴⁰³, o bien, como parte de una mejor estrategia, dejar sin efecto la vista respectiva con el fin de no verse inmerso dentro de los términos del artículo 19 de la L.P.T., en atención además a que habría desaparecido el objeto del procedimiento.

Se exterioriza aquí la compleja hilación en la búsqueda de la verdad material en cabeza de la administración, las facultades instructorias y el principio de congruencia. Puesto que

⁴⁰² Rodríguez Usé-Martín, pág. 172.

⁴⁰³ Rodríguez Usé-Martín, pág. 174.

en este caso si bien el Juez Administrativo no se ve ni compelido por el particular ni ayudado por éste, que en el caso no ha hecho presentación alguna, el funcionario interviniente se ve precisado de probar su propia pretensión. De lo contrario estaríamos ante una ilusión de procedimiento. Esto se explica por el hecho de que, a pesar de no haber obtenido respuesta de aquél se ve constreñido por la posición inicial de la Administración, a concluir su razonamiento como una derivación razonada de derecho en la que se hayan contemplado las hipótesis de trabajo necesarias para alcanzar tal grado de certidumbre, haciendo mérito a su vez de la prueba que haga al derecho que en interés de la comunidad protege y que se encuentra sujeto a control jurisdiccional posterior.

La búsqueda de la verdad material se fusiona en su aplicación con la determinación de la exacta cuantía de la obligación tributaria, entendiéndose a ésta como una garantía para el ciudadano y para la comunidad. En la cual la autoridad máxima, el Estado, si bien no suplanta al particular en la determinación de la obligación tributaria, pone en marcha las facultades que le fueran conferidas con los límites existentes al respecto –que ya fueran mencionados–, para darle forma a la ya nacida obligación, cuantificándola a efectos de proceder a su cobro posterior.

Es decir que teniendo el deber de cuantificarla y los medios para hacerlo, que comprenden los necesarios para calcularla, determinarla, así como para darle forma y contenido, no tiene la facultad de apartarse del procedimiento, ni desligarse de él evitando cerciorarse –tal como se lo indica el principio de la búsqueda de la verdad material– de la real dimensión de los hechos que fueran objeto de la determinación, dejando de utilizar las facultades instructorias que posee para dicho fin, fin este el que asimismo, puede contener, por cierto, de manera mediata, pero no predeterminada, la pretensión inicial de la administración tributaria.

No puede instruir confundiendo el principio de la búsqueda de la verdad material con la justificación de sus pretensiones. La verdad jurídica objetiva debe apuntar a adecuar la visión que de los hechos tenga la administración, a la propia visión que de la obligación tributaria genere el hecho imponible. Es ésa su función esencial y permanente dentro del procedimiento, que podrá particularizarse en distintos sentidos, pero que en esencia busca correlacionar y hacer equivalentes ambas visiones, y para ello la verdad de que se trata debe estar contenida por los elementos que sustancial y materialmente la conforman y por aquellos que la confirman.

De aquéllo se deduciría, no sólo la desestimación del derecho de defensa —que en el caso puntual de no haberse contestado la vista podría darse admitiendo una controversia respecto de los términos de su presentación—, ignorando por completo con ello que el deber de alcanzar la verdad material comprende en su búsqueda el deber de meritar los elementos y hechos que la comprenden más allá de la propia visión del juzgador, sino que además el deber de realizarlo se encuentra comprendido dentro del interés general que la propia administración está llamada a proteger. Por ello resulta esencial escuchar, observar y razonar, dándole a aquella verdad un sentido lógico y razonable en función de los elementos, datos y medios que pudieran conformar el expediente a través del cual, aquella verdad se va construyendo.

Dentro de un procedimiento determinativo, la búsqueda de la verdad material a través de las facultades instructorias y el principio de congruencia deben coexistir, complementarse y asociarse en la decisión final, dando vida a la motivación del acto resolutorio, aún en el caso de que el contribuyente no hubiera contestado la vista.

VI. D.- CONFORMIDAD DEL CONTRIBUYENTE O RESPONSABLE

Como se ha anticipado el título refiere al caso en que el contribuyente o responsable prestase expresa conformidad a las impugnaciones o cargos formulados por la administración, con anterioridad al acto determinativo, los que surtirán los efectos de una declaración jurada para el sujeto pasivo y de una determinación de oficio para el fisco. Sobre ella se ha expuesto que presenta un límite formal, legal, dentro del procedimiento determinativo a la búsqueda a la verdad material.

Al respecto Díaz Sieiro y otros opinan que sólo cabe agregar que la conformidad a los cargos e impugnaciones en virtud a lo que se refiere el segundo párrafo del art. 16 de la ley 11.683, es la prestada por el contribuyente ante la vista que el juez administrativo le corre en el inicio del procedimiento determinativo de oficio, dado que su segundo párrafo dispone que las liquidaciones y actuaciones practicadas por los inspectores intervinientes en la fiscalización no constituyen determinación administrativa.

VI. E.- LA RESOLUCIÓN DETERMINATIVA

Como se ha ido anticipando el procedimiento determinativo constituye un procedimiento administrativo especial que culmina con la emisión de un acto administrativo y que, como tal, debe cumplir con los requisitos esenciales prescriptos en el art. 7 de la Ley de Procedimiento Administrativo. En esta norma se establece como requisitos esenciales del acto administrativo:

1. Debe ser dictado por autoridad competente.
2. Debe sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable. La determinación de este elemento –enseña Hutchinson⁴⁰⁴– contesta a la pregunta ¿por qué? y ella consiste en las circunstancias... que autorizan el otorgamiento del acto, es decir el “motivo” del mismo⁴⁰⁵. En este caso la falta de declaración de una o varias obligaciones tributarias o la inexactitud de su cuantía y aquellos otros antecedentes que, recolectados durante el procedimiento de determinación de oficio dentro del ámbito propio que establecen los alcances de la verdad jurídica objetiva, justifiquen el dictado del acto administrativo en cuestión. Es decir, tal como lo expresa Revidatti⁴⁰⁶; En derecho público la actuación administrativa se justifica, en todos los casos, por la existencia de la causa que obliga al uso del poder del estado.
3. El objeto debe ser cierto y física y jurídicamente posible; debe decidir todas las peticiones formuladas, pero puede involucrar otras no propuestas, previa audiencia del interesado y siempre que ello no afecte derechos adquiridos. Hutchinson⁴⁰⁷ señala que la ley se refiere aquí al contenido del acto, consistiendo en la resolución o en las medidas concretas que dispone el mismo, las que en su conformación deben haber receptado los efectos propios de la verdad en cuestión, que son necesarios e inherentes para fijar su contenido dentro del marco decisorio sobre el que aquella debe resolver. Por ello la norma es insistente en cuanto a que el objeto, es decir la resolución, contenga todas las peticiones, propuestas y no propuestas, sin hacer distinción de grado respecto de ellas, por lo que se entienden comprendidas aquéllas

⁴⁰⁴ Ley Nacional..., pág. 154.

⁴⁰⁵ Sin embargo advierte que causa y motivo no son una misma cosa. Cuando la atribución es reglada, causa y motivo pueden coincidir, toda vez que cabe admitir el supuesto de que la norma indique la razón. Pero frente a facultades discrecionales, en los casos en que el organismo queda en libertad de proceder, el motivo por el que procede es totalmente independiente de la causa.

⁴⁰⁶ Digesto Práctico La Ley de Procedimiento Administrativo, parágrafo 899.

relativas a medidas de trámites, ordenación y otras que pudieran haber sido aceptadas o denegadas, cuya fundamentación deberá surgir de la motivación respectiva.⁴⁰⁸ Puede agregarse además que este ítem alude, sin decirlo expresamente, al principio de congruencia como hilo conductor de las decisiones contenidas en el objeto. Si se trata de una actividad reglada, comenta Hutchinson, el objeto aparecerá predeterminado por la norma –la determinación de oficio–, disponiendo la ley, como se ha dicho, que deben resolverse todas las cuestiones formuladas, entre las que debe precisarse a la verdad jurídica objetiva como formulación legal acerca de los hechos que deben comprender la decisión, bajo pena de nulidad del acto, por vicios en su objeto. En este punto Revidatti⁴⁰⁹ sostiene que es posible distinguir el objeto del contenido del acto administrativo. El objeto es aquéllo respecto de lo que se manda; el contenido es lo que se prescribe. El primero trata acerca de lo que versa el acto; el segundo es lo que el acto manda –v.gr. el pago de la obligación–.

4. Antes de su emisión deben cumplirse los procedimientos esenciales y sustanciales previstos y los que resulten implícitos del ordenamiento jurídico. Sin perjuicio de lo que establezcan otras normas especiales, considérase también esencial el dictamen jurídico previo, cuando el acto pudiera afectar derechos subjetivos o intereses legítimos. Al referirse a los procedimientos esenciales y sustanciales aludidos debe entenderse comprendido en los mismos al procedimiento de determinación de oficio siendo así un requisito esencial del acto de determinación. Al aplicarse supletoriamente la L.N.P.A. resultan de aplicación además sus contenidos generales en tanto no se opongan a los particulares contenidos en la L.P.T. Señala Hutchinson que el procedimiento aparece como un conjunto de formalidades arbitradas en garantía del particular, pero tampoco puede olvidarse al respecto que la finalidad que persigue debe “conseguir el mayor acierto en las decisiones administrativas”, si a ello se agrega que debe hacerlo con el fin de alcanzar la verdad jurídica

⁴⁰⁷ Ley Nacional..., pág. 155.

⁴⁰⁸ Esto es todas las cuestiones planteadas, tanto al inicio como durante el procedimiento que lo precede. Importa recalcar entonces que con ello se quiere precisar, en cuanto al objeto, que la administración no puede, sin menospreciar el derecho de defensa, eludir la decisión sobre algunos de los puntos o asuntos planteados que sean conducentes a la cuestión tratada, sin haber hecho mérito alguno sobre ellos, hacerlo implicaría admitir que se ha apartado conscientemente del principio de la verdad material.

⁴⁰⁹ DPLPA par. 920.

objetiva. Es decir que su búsqueda comprende un requisito propio del procedimiento que se emprende.

5. Deberá ser motivado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto, consignando además, los recaudos indicados en el inciso b de este artículo. Hutchinson advierte que la motivación aparece como una necesidad tendiente a la observancia del principio de legalidad en la actuación de los órganos estatales y que constituye además un requisito referido a la razonabilidad; tiene por objeto poner de manifiesto los motivos que determinan el acto y su finalidad. Es decir que representa las razones que han movido a la administración a dictarlo; “es la exposición de motivos que realiza la administración para llegar a la conclusión inserta en la parte resolutive del acto o a la resolución misma”⁴¹⁰. Asimismo sostiene que entre este elemento y la causa existe una diferencia sutil que se representa en la siguiente distinción: la causa son los antecedentes de hecho aludidos, y la motivación es la obligación de expresar o consignar tales antecedentes en el texto del acto administrativo, así como la relación resultante entre ellos y las pruebas –su mérito– y de los mismos con la finalidad tenida en vista al momento de dictar la resolución. Es decir, que la resolución debe consignar el motivo que indujo a dictarla y además que se dan las circunstancias de hecho y de derecho que la justifican, siendo este requisito fundamental para apreciar la legitimidad del pronunciamiento. Para Bandeira de Mello la motivación es la pertinencia lógica entre los hechos ocurridos y el acto dictado; para Marienhoff es la necesidad de justificar la íntima correlación entre, motivo, contenido y finalidad⁴¹¹, además que de aquella debe resultar que la administración ha intentado acercarse a la verdad que el procedimiento le impone como “norte”.
6. Habrá de cumplirse con la finalidad que resulte de las normas que otorgan las facultades pertinentes del órgano emisor, sin poder perseguir encubiertamente otros fines, públicos o privados, distintos de los que justifican el acto, su causa y objeto. Las medidas que el acto involucre deben ser proporcionalmente adecuadas a aquella finalidad. Advierte Hutchinson que así como la determinación del elemento causa se determina con la pregunta ¿por qué?, el elemento fin del acto se determina con la pregunta ¿para qué?. Agrega con

⁴¹⁰ Prat, Julio, La motivación del acto administrativo, citado por Hutchinson en Ley Nacional...I, pág. 159.

⁴¹¹ Tratado... II, pág. 326.

cita a Marienhoff⁴¹² que todo acto administrativo particular tiene una finalidad propia, correlativa a su objeto o contenido. Esta relación objeto-fin responde específicamente a la finalidad perseguida por la norma y por la que se le confirió la competencia al órgano que dictó la resolución particular, y aquella ley en sentido formal o material, tiene su punto de partida y está condicionada, a su vez, por la norma constitucional que autoriza su dictado y la relación existente entre ella y el fin perseguido por la Constitución. Es decir, que en todos los actos administrativos existe una primera y común finalidad, que se va especificando a través de la distribución de competencias dentro de la administración y que determina el objeto o contenido que pueden tener esos actos (tributarios en este caso). Finalmente sostiene que todo acto administrativo “...responde genéricamente a una finalidad pública, razón de ser de la norma constitucional que le dio origen, y específicamente al aspecto de esa finalidad que se tuvo en cuenta al distribuirse la competencia. El objeto o contenido del acto, consecuencia de esa competencia, debe perseguir aquella finalidad general y la específica que le corresponde.”⁴¹³ En definitiva la ley concreta tales recaudos estableciendo que debe existir una adecuación y proporcionalidad entre el medio (contenido) y el fin (finalidad), y que existe entre esta última y el objeto una relación de correlatividad. Ahora bien, si se entiende que la verdad jurídica objetiva impregna el contenido de un acto, debe impregnar necesariamente su finalidad, en tanto es incompatible un alcance que difiera de los fines que propenden a la satisfacción del interés general y por el cual la L.P.A. impone su existencia –de la verdad– y vigencia dentro del procedimiento que se desarrolla, dado que lo hace para asegurarse de que aquel interés, y no otro, sea definitiva y razonablemente satisfecho.

Además de los requisitos propios de todo acto administrativo el art. 17 de la ley 11.683 establece ciertos requisitos especiales necesarios para la validez del acto de determinación de oficio, cuya inobservancia acarreará la nulidad del mismo. Tales requisitos surgen específicamente de lo dispuesto en el segundo párrafo de dicho artículo, y consisten en que la resolución o acto de determinación de oficio debe:⁴¹⁴

⁴¹² Tratado...II, pág. 242, citado por Hutchinson en pág. 162.

⁴¹³ Hutchinson, Ley Nacional...I, pág. 162.

⁴¹⁴ Martín y Rodríguez Usé; Obra Citada. Pág. 182.

- a) ser fundada, no sólo conforme el requisito referido a la motivación general de todo acto administrativo, sino también en el sentido que se le asigna como derivación razonada de derecho, que apoyada en los supuestos de hechos normativos que conforman el objeto del procedimiento y en su consecuencia jurídica –la obligación tributaria–, que es a su vez, según se ha señalado, el objeto del acto que se emite⁴¹⁵, se entrelazan con los hechos y medios de prueba llevados al procedimiento, cuyo mérito por parte del juez vino a colmar la convicción del mismo en un sentido determinado para la solución de la cuestión tratada en aquél, pero acorde con la búsqueda de la verdad jurídica objetiva, y cuya exteriorización debió hacerse presente en la motivación del acto que la contiene, en una u otra medida;
- b) determinar el tributo, sus accesorios y en caso de corresponder la multa correspondiente⁴¹⁶;
- c) intimar el pago respectivo y
- d) ser firmada por el juez administrativo competente.

Así, puede señalarse a modo de ejemplo que la jurisprudencia ha declarado la nulidad del acto administrativo sin fundamento⁴¹⁷, o que no determina el tributo o sus accesorios e intima su pago⁴¹⁸, que no respetaba el principio de congruencia⁴¹⁹, cuya notificación era defectuosa⁴²⁰, o aquella con vicios en la notificación de la vista⁴²¹, o que no hacía mérito de la prueba ofrecida⁴²².

Es decir que, resumidos y ordenados los elementos a ser tenidos en cuenta por el Organismo al dictar una resolución determinativa, puede agregárseles a ellos la siguiente apreciación; que toda resolución comporta la obligación sustancial de hallarse motivada en sus antecedentes de hecho y de derecho, esto es en su causa, en su finalidad y encontrar contenida en ella además las razones que ameritaron una decisión determinada en lugar de otras tantas posibles, pero en cuyo sustrato encuentra fundamento la verdad material que la sostiene, dado que es ella

⁴¹⁵ Marienhoff, Tratado... II, pág. 298 y 299, en tanto define el objeto como el efecto práctico que el sujeto se propone lograr a través de su acción voluntaria; es en fin, lo que por dicho acto se dispone o resuelve, que en este caso consiste en la obligación de dar.

⁴¹⁶ Estos dos último requisitos provienen del tercer párrafo.

⁴¹⁷ Club Sportivo Baradero TFN Sala C, 27/03/93;

⁴¹⁸ Delia Matilde Bur; C.N.A.C.A.F. Sala IV, 12/11/96, la cámara confirmó la sentencia del tribunal que había declarado la nulidad de una resolución que no liquidaba intereses.

⁴¹⁹ Carlos A. Petit; TFN Sala C, 04/05/00. Confirmado por la Cámara.

⁴²⁰ Tránsito Mendocino S.A., TFN Sala C, 18/05/01

⁴²¹ Civitas SRL; TFN Sala A, 12/11/01

⁴²² Representaciones Artísticas EAPE SA; TFN Sala A; 20/09/00

la que representa la identidad genérica del fin último hacia donde se dirige –de– todo procedimiento.

Es por ello que debe destacarse además, en función del alcance que cabe otorgarle al objeto del acto como continente de la totalidad de las peticiones propuestas y no propuestas⁴²³, pero que presuponen su mérito previo expresado en las razones que componen la motivación del acto administrativo, que se deduce que la verdad material debe ser parte de éste⁴²⁴, ya que la resolución alcanzada se juzga como la –que debe ser– más acorde con aquella verdad. Es decir que siendo el objeto, aquello que por dicho acto se dispone, ésta debe ser una medida de aquella verdad, dado que ello surge así de la propia teoría de la obligación tributaria, en cuanto al contenido de ésta, y de los alcances que comprenden la definición del derecho tributario formal, en cuanto éste debe respetar.

Asimismo en virtud de que aquel acto importa una declaración de voluntad del organismo en ejercicio de una potestad distinta a la reglamentaria, y dado que la motivación constituye un ‘interna cörperis’ (y no un externa cörperis)⁴²⁵, tanto ésta como la verdad jurídica objetiva resulta ser un elemento absolutamente esencial que guarda una íntima y estrecha conexión con la causa, el motivo y el fin de aquél⁴²⁶, siendo la motivación el mecanismo formal por el que se trasluzca el camino hacia la verdad jurídica objetiva que debe hallarse inmerso dentro las razones que la integran, dado que esta última, en teoría, resulta ser el fundamento de por qué el objeto del acto es ese y no otro. Es decir, porque el objeto está conformado por determinada decisión y no por otra.

De ello se deduce que quien estudie desde fuera los antecedentes de la causa deberá observar entre la verdad procesal –del procedimiento– que surge de ellos y la verdad jurídica objetiva que la Administración está llamada a buscar una correspondencia que deberá hallarse exteriorizada en la motivación del acto administrativo que tiene por función; la de expresar los motivos y razones lógicas que llevaron a quien decide a unir los antecedentes y medios de prueba, de cuya valoración resultaron confirmados y del modo en que lo hizo para llegar a la conclusión a la que arribó, de manera que objetivamente esa decisión pueda ser compartida.

⁴²³ Según las definciones que se han analizado y de acuerdo a lo que expresa la L.N.P.A. al respecto.

⁴²⁴ ...y consecuentemente de la finalidad, que es hacia donde se dirige la intención administrativa con la emisión del acto en cuestión, en cuyo objeto se materializa.

⁴²⁵ Eduardo García de Enterría y Tomás Fernández; *Curso de Derecho Administrativo, Tomo I, Novena Edición* Editorial Cívitas, España. Pág. 555.

Al respecto cabe recordar que la "...motivación de las sentencias debe ser el itinerario lógico que el Juez ha recorrido para llegar a su conclusión. La ausencia de motivación no puede menos que determinar la violación de la garantía de defensa, porque ella apareja necesariamente el quebrantamiento de una forma sustancial del juicio..."⁴²⁷

En ese orden de ideas, la motivación, a efectos de dotar al administrado del ejercicio pleno de la contradicción, debe también 'dar razón plena del proceso lógico y jurídico que ha permitido alumbrar la decisión administrativa'⁴²⁸. Esto es que por su correlación y equivalencia lógica con lo que serían los fundamentos de la sentencia, los fundamentos juegan un papel decisivo tanto en el ejercicio del derecho de defensa como en el control que sobre la lógica del razonamiento esgrimido se realiza a efectos de saber por qué en el acto de que se trata se llegó a resolver de la manera en la que se resolvió, y no de otra.

La falta de motivación representa una renuncia a la búsqueda de la verdad, en tanto ésta representa un correlato de los antecedentes de hecho y de derecho y de la relación lógica entre éstos, la finalidad y el objeto del acto administrativo, cuyo contenido, la resolución a la que se arriba, es producto del mérito de las pruebas que confirman la estructura -lógica- del conocimiento alcanzado acerca de aquella relación.

La Corte tiene dicho además, en relación a la exigencia de una decisión fundada,⁴²⁹ que; "La sentencia que no se ajusta a las constancias de la causa y carece de suficiente fundamentación, reviste el carácter de arbitraria pues vulnera la garantía de defensa en juicio consagrada por el Art. 18 de la C.N."⁴³⁰ y que; "la doctrina de la arbitrariedad tiende a resguardar la garantía de la defensa en juicio y del debido proceso (Art. 18 C.N.), exigiendo que las sentencias de los jueces sean fundadas y constituyan derivación razonada del derecho vigente con relación a las circunstancias efectivamente comprobadas en la causa."⁴³¹

⁴²⁶ Joaquín Álvarez Martínez; *La Motivación de los Actos Tributarios*, Marcial Pons ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid 1999. Pág. 34.

⁴²⁷ CNCasacion Penal Sala III, 31/03/98 – A., J. y o.; ED, 193, 1269.52

⁴²⁸ Eduardo García de Enterría y Tomás Fernández; *Curso de Derecho Administrativo, Tomo I, Novena Edición* Editorial Cívitas, España. Pág. 555

⁴²⁹ Decisión fundada que se vincula, según Escola, (Obra Citada, Pág. 148) con la necesidad general de motivación de todos los actos administrativos.

⁴³⁰ C.S.J.N., 06/05/97, Z., F. H., La Ley 26/12/97, SJP Pág. 26.

⁴³¹ C.S.J.N., 12/11/98, Aníbal Ibarra, La Ley 1999-B 399.

Aquella resolución administrativa debe ser también congruente con las constancias de la causa, sean ellas pretensiones de los interesados, cargos formulados en la vista inicial o producto de actos de instrucción, tanto sean ellos de aportación de hechos, como de aportación de pruebas sobre ellos, como de medidas para mejor proveer sobre los hechos y medios alegados por el contribuyente, si bien todos ellos comportan un incentivo en el búsqueda material, el principio de congruencia representa un límite claro cuando ésta roza la garantía de defensa en juicio, dado que como se ha explicado el procedimiento no presupone una verdad lograda a cualquier precio, sino alcanzada conforme a derecho.

En relación con los límites que pueden hallarse, respecto de la resolución de que se trata, puede sostenerse que el Organismo recaudador con la notificación de la vista al contribuyente, en la que se le formulan los cargos que cree le alcanzan, limitaba su pretensión y no podía ir mas allá de ella aún a pesar de que la libertad, y en cierta forma discrecionalidad instructoria con la que cuenta el juez administrativo pareciera indicar que ello podía ser así. Sin embargo, en este caso puntual, que no debe confundir con aquél en el que se amplía la vista sin modificar el objeto de la pretensión, la verdad material encuentra otro límite formal en el objeto del procedimiento; aunque si bien puede entenderse que con el inicio de otro procedimiento guiado hacia los fines propios que surgieron del anterior, indicativos de que la verdad se encontraba en un ámbito distinto del objeto que se tramitaba, puede entenderse que aquella verdad ha cumplido su misión de guiar el procedimiento hacia la verdad jurídica que subyacía en el mismo, independientemente de que los cargos fueran formulados inicialmente por la administración en una dirección y ahora en otra.

Ahora bien no cabe duda que si el organismo recaudador ha notificado su pretensión al administrado, la misma no puede ser modificada, sin que primero haya ampliado la vista respectiva, en los casos en que ello es posible, durante el desarrollo del procedimiento. En este caso se acepta la necesidad de vincular la verdad del procedimiento tanto con los elementos inicialmente notificados como con los que determinaron su ampliación y que fueran posteriormente notificados, sin que ello represente límite alguno.

Otro límite está dado al juez administrativo por el mismo en el desarrollo de su tarea instructoria, dado que halla y tiene como guía y límite exterior de su labor a la propia verdad material y cómo límite interior, su propio saber acerca de aquella verdad, representando entonces para él el resto de los elementos de la causa, los instrumentos y fundamentos con los que deberá

alcanzar la veracidad y certeza de los hechos sobre los que resolverá, muchas veces inconscientemente, una verdad diferente de aquella que pudiera eventualmente construirse en otras circunstancias. Este límite debe entenderse como eventual y aleatorio.

Aquel conocimiento y saber aludido representa al igual que la carga de la prueba en materia tributaria otro límite, conjunto en este caso, al principio de la verdad jurídica objetiva. Ello así, por cuanto habiendo encontrado quien juzga el propio techo de sus expectativas, la ausencia probatoria del interesado se convierte en cómplice de la desaparición de la circunstancias que coadyuvan a encontrar la verdad, y que conllevan con él a la dispersión de cierto grado de certeza respecto de los elementos que resultarían necesarios para dar con la verdad dentro del expediente que se tramita. Este límite debe ser entendido como eventual y aleatorio.

Asimismo estando en condiciones de resolver y con los elementos necesarios para hacerlo, una motivación insuficiente sobre los hechos y las pruebas allegadas, como un razonamiento falso sobre los mismos redundan en un vicio sobre la causa, que afecta no sólo, por el vicio constatado, la estabilidad del acto, sino que además ha comprometido con ello definitivamente la existencia de la –probable– verdad que la voluntad y el objeto del acto que la emite debe contener.

Por ello se afirma siempre que del correlativo análisis de aquellos elementos debe resultar el dictado de una resolución fundada, motivada por los antecedentes de hecho y de derecho relacionados con ellos, dando forma así a un razonamiento lógico en el que; hilvana la relación de los elementos traídos al procedimiento; las respectivas alegaciones acerca de los mismos, sus pruebas, la apreciación sobre ellas y la convicción resultante; el objeto del procedimiento, su vinculación con el derecho vigente y su relación con la finalidad del acto administrativo y los antecedentes de hecho que conforman la causa o elemento disparador que puso en marcha el procedimiento administrativo. De cuya amalgama surgirá, cuando las circunstancias lo permitan, la verdad del procedimiento que por imperio de la búsqueda en que la administración debe persistir, se encontrará a “diferentes grados de distancia” de la verdad real.

Respecto del principio de congruencia en particular, puede reseñarse que el mismo se halla vinculado a esto último, dado que “La sentencia que omite tratar una cuestión planteada oportunamente por una de las partes, que resulta dirimente del pleito, viola el principio de

congruencia conforme el cual los jueces deben resolver todas las cuestiones sometidas por aquellas, y el derecho de defensa en juicio...”⁴³², omitiendo definitivamente la existencia de una verdad jurídica objetiva inmanente al expediente, en cuyos extremos debemos encontrar las apreciaciones que la Corte Suprema a delimitado sobre ella.

Respecto a la garantía de la tutela judicial efectiva, la motivación implica además contar con elementos para fundar la impugnación del cargo imputado. La Corte tiene dicho que “No cabe reducir la Garantía de defensa en juicio, sólo al otorgamiento de facultades para el ejercicio del poder de defensa...”⁴³³

Si bien la carencia de fundamentación no impide de hecho la apelación, bien puede que dificultar la expresión de los agravios, fundamentación aquélla que de convertirse en incomprensibles tornaría nulo el acto impugnado, amén de que haría eludible la verdad que debe subyacer respecto de los hechos que la integran.

Debe recordarse que el artículo 19 de la Ley de Procedimiento Tributario, como ya se ha advertido, presenta otro límite, así como también las presunciones legales contenidas en el artículo 18 de la norma citada, en tanto convergen el alcance de la verdad hacia el allanamiento del contribuyente en un caso y hacia la autenticación en general de los hechos antecedentes en el otro, desdoblando sin embargo los alcances del principio que se analiza, cuando al actuar instructoriamente la administración debe enfocarse hacia el hecho inferente en que se funda la presunción, en un caso y hacia las consecuencias a la que inducen la sumatoria de indicios graves, precisos y concordantes en el caso de las presunciones hominis, por lo que debe advertirse que la complejidad del estudio de las mismas sería motivo de otra investigación, que excede los términos del presente, si se pretende contemplar adecuadamente sus alcances.

Finalmente, respecto del principio de verdad material⁴³⁴, es justo aclarar que la Ley obliga a la Administración a orientar su decisión, o mejor dicho el procedimiento desarrollado para tomarla, en pos del esclarecimiento de la verdad jurídica objetiva, más no la condiciona a decidir, o emitir el acto de determinación de oficio, sólo cuando la alcanza, sino que le impone agotar las instancias para hacerlo, dado que por aplicación de otros principios que informan el

⁴³² ST Tucumán, Sala Criminal y Penal 13/02/98, Bco. Pcia Tucumán c/ Koptos SA; LL NOA 1998-6 74.

⁴³³ C.S.J.N., B., W. L., 23/11/95; La Ley 1997-A 362.

⁴³⁴ Si bien se utiliza este concepto como sinónimo de Verdad Jurídica Objetiva, para Pedro J. Bertolino no lo son – Cfr. La verdad jurídica objetiva, Depalma, Bs.As.–.

procedimiento e incluso lo que la propia ley de procedimiento tributario establece al respecto, una vez que se han iniciado, tanto el proceso como el procedimiento, en alguna instancia ha de llegar a su “fin”, alcanzando la verdad del proceso –cosa juzgada– o la verdad del procedimiento –acto administrativo–, que puede no coincidir con aquélla, pero que en virtud de todos los elementos que se hayan acercado debe llegarse a una resolución.

Se entiende entonces que la Administración deberá entonces movilizarse en persecución de aquella verdad, tal como se lo ordena la norma jurídica, pero tal orden no asegura, por sí solo, el objetivo contenido en la ley, puesto que, intervienen junto con aquél, como se ha dicho, otros principios del ordenamiento jurídico que, en atención a las circunstancias de cada caso, pueden modificar el rumbo de la marcha ensayada, pero no por ello privar al administrado de su derecho a expresar su parecer.

Al respecto debe recordarse que los supuestos de hecho contenidos de la ley, como generadores de efectos jurídicos determinados deben ser probados por las partes y comprobados –verificados, según Santiago Sentís Melendo⁴³⁵– por el Juez o funcionario interviniente, con el fin de establecer el derecho alegado por cada una de ellas.

Así de resultar que cada una de ellas no ha podido probar sus afirmaciones, y no siendo admisible dentro del proceso o del procedimiento un “non liquet”, deberá recaer sobre éste último una declaración de derecho que conformará la verdad del proceso, o un acto administrativo que en sus fundamentos contendrá la verdad del procedimiento.

Para alcanzar tal solución, y en virtud de la insuficiencia probatoria –no instructoria–, debe acudir a otras formas que satisfagan el acercamiento a la veracidad de las pretensiones sostenidas por las partes, al tiempo que puedan concluir el mismo. En tal sentido las soluciones ensayadas corren el riesgo de declarar una visión procesal o procedimental diferente a la de los hechos acaecidos en las circunstancias afirmadas, puesto que pueden haber sido infructuosamente probadas, pero ello no deberá haber sido nunca consecuencia de que, en la formación de la aludida voluntad, se haya dejado indefensa a la parte interesada, haya sido omisa en la instrucción o haya dejado de instruir por propia conveniencia.

⁴³⁵ Santiago Sentís Melendo, *La Prueba*,...

Por ello al referirse al concepto de verdad material se lo ha hecho entendiendo como obligatoria su búsqueda, pero no así su encuentro, el cual que puede hallarse distorsionado por circunstancias sobrevinientes que han condicionado su hallazgo.

Asimismo cabe aclarar que las circunstancias sobrevinientes mencionadas sólo podrían haber sido consecuencia de alguna inactividad de las partes, pero nunca a instancia de quien, por ley, fue llevado a tomar una decisión sobre un punto sometido a su criterio, dotado además de las facultades suficientes para hacerlo, puesto que tal inacción –comprensiva de la ausencia de impulso en la búsqueda de la verdad o exceso en su búsqueda con afectación del derecho de defensa–, causaría un perjuicio de alguna de las partes, deviniendo en un vicio de procedimiento que se vería reflejado como vicio en la formación de la voluntad administrativa, que afectaría la validez del acto que la contiene.⁴³⁶

Con relación a los principios que informan el procedimiento debe destacarse que en tanto ellos sean aplicados con los límites que son propios del entendimiento de cada uno, dirigirán, en su marcha, el trazado del proceso hacia el acto administrativo de manera coherente - conforme con los límites que la ley les ha impuesto- y acertada, puesto que la interrelación que conforman determinan un precioso equilibrio en el que cada uno, oportuna y específicamente, protegerá, en la forma en que la ley se lo indique, la esencia misma del proceso. De ello se deduce que delimitar conceptualmente en exceso cada uno de ellos comprometería el avance del procedimiento hacia los fines que le son propios, ya que cada circunstancia que acoge lo modifica sensiblemente, por lo que los principios en cuestión asumen la labor particular, sin distorsionar su mandato, de impulsarlo, al tiempo que lo contiene, hacia aquel objetivo que lo puso en marcha.

Así en algunos casos prevalecerá la búsqueda de la verdad, hasta tanto el principio de celeridad, imponga su impronta en beneficio de la carga de la prueba, que a su vez tendrá sobre ella los efectos de una instrucción que alimentó de sucesos el procedimiento y que la impulsión hizo avanzar hacia el confín en el que converge la lógica que emana del equilibrio de todos ellos, expresada en la motivación del acto que prepara e informa, al interesado, entre otras cosas, de los principios que hacen a su derecho de defensa en las siguientes etapas.

⁴³⁶ Ver Gordillo.

En tal sentido, podría aceptarse que el órgano no haya dado finalmente con la verdad, si las circunstancias del caso lo alejaron de ella, pero no que haya renunciado conscientemente a su búsqueda, dado que el camino lógico hacia la verdad deberá evidenciar que la administración no ha hecho renuncia alguna al mandato que la ley le impone y que seguirá el camino hacia dónde la razonabilidad y la evidencia de los hechos la dirijan, a pesar de que con ello se aleje de su pretensión inicial o que el destino que vislumbra no resulte de su agrado.

VII.- CONCLUSIONES.

A través del análisis emprendido, cuyo recorrido abarcó desde la teoría de la obligación tributaria hasta la resolución determinativa de oficio, pasando por los alcances que corresponde otorgarle a los principios que nutren tanto al procedimiento administrativo como al proceso civil, en un intento por observar los efectos que sobre el principio de la verdad jurídica objetiva aquéllos despliegan, se ha observado que en determinados casos, las circunstancias particulares a las que éstos se ajustan, otorgan a ciertos principios mayor prevalencia que a otros.

Así se observó que, con excepción de aquellos que se desprenden de los postulados constitucionales cuya aplicación es irrenunciable y pocas veces restringible, los principios en cuestión deben guardar un delicado equilibrio que optimice la función de cada uno sin perjudicar ni distraer aquélla propia del procedimiento tributario, cual es la determinación de la obligación en su justa medida.

Así la conjunción entre la función que es propia de cada principio -de llevar adelante el procedimiento en la medida que la legislación le ha impuesto- y la que es propia del procedimiento, que aquéllos también vinculan con su accionar, resulta condición necesaria para la subsistencia de un equilibrio que no desnaturalice la esencia del tributo, tal como lo ha definido sistemáticamente doctrina de la teoría de la obligación tributaria.

Ello supone que para satisfacer las necesidades de una sociedad jurídicamente organizada, el Estado se valdrá de determinados institutos jurídicos que tienen por virtud obligar a determinadas personas a transferirle parte de sus riquezas dentro de un esquema jurídico determinado, el cual se verifica cuando las circunstancias determinadas por la ley que establece aquella obligación se hayan realizado.

En el régimen jurídico vigente el tributo es debido sólo a partir del establecimiento de una norma específica -tributaria- con rango de ley formal sancionada por el Congreso de la Nación, que tiene como aptitud principal unir el nacimiento de ciertos efectos jurídicos al acontecimiento de determinados hechos en la realidad. Esto es que la verificación del supuesto de hecho contenido en la norma tributaria produce el nacimiento de la obligación respectiva.

En ese orden de ideas cabe destacar que la supremacía del estado, en el ejercicio del poder de imposición que le otorga la Constitución Nacional, se desvanece cuando fija bajo la forma de ley, la pretensión impositiva, comprendiéndose a partir de ello la naturaleza relacional de la obligación que se genera luego de la verificación del hecho imponible.

Sin perjuicio de lo expuesto se destacó que para asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas vinculadas a ese hecho debe contemplarse la necesidad de que el fisco determine el crédito resultante cuando no se hayan presentado las declaraciones juradas respectivas o resulten impugnables las presentadas.

El tal contexto el derecho tributario formal aparecía así teleológicamente subordinado al derecho material, en tanto la administración sólo puede ir en busca de aquéllo que le pertenece en la medida y con los alcances que le han sido dados por la propia ley del tributo en cuanto lo hace poseedor de un contenido rígido e inderogablemente determinado.

No obstante, pese a que el procedimiento en cuestión es depositario de características y particularidades propias, ajenas a la teoría de la obligación tributaria, existe entre el derecho tributario formal y material un importantísimo punto de contacto determinado por el hecho en que ambos fundan sus pretensiones y efectos jurídicos. Ambas construcciones parten del mismo hecho y se diferencian, entre otras cosas, en que el contribuyente, en un caso, fue partícipe de su verificación y la Administración Tributaria, en el otro, es la que realiza la actividad reconstructiva del mismo.

De ello se desprende la presencia de la subordinación mencionada, en tanto la obligación, en ambas circunstancias, es poseedora de un único hecho generador. Las dificultades se presentan a la hora de la reconstrucción del mismo, dado que la consecuencia jurídica que le resulta imputable está ya determinada en la ley, por lo que las actividades posteriores a la determinación son de orden recaudatorio.

A partir de la citada reconstrucción se comprende también la importancia del principio de la verdad jurídica objetiva dentro del procedimiento administrativo de determinación de oficio, más precisamente en la reelaboración del hecho contenido como presupuesto de la norma tributaria, en su calidad de hecho generador de la obligación de la que se trata.

En función de aquella particular conexión en la que encuentran su punto de partida ambas construcciones jurídicas, en relación con el nacimiento de la obligación tributaria, se advirtió que el concepto de verdad jurídica objetiva representa dentro del procedimiento administrativo una actitud que de manera permanente debe sostener la administración frente al desarrollo de cualquier hipótesis determinativa.

Así se concluyó que el principio de la verdad material incide sobre las atribuciones jurídicas que posee el funcionario actuante respecto de las actuaciones que tramitan conforme con su competencia no sólo respecto de la introducción de medios de prueba, sino de los hechos que estos últimos demuestran y de aquéllos necesarios para determinarla.

Se otorga al principio de que se trata un rol más activo dentro del régimen procedimental normativizado, intentando que la reconstrucción de los hechos tal como sucedieron comporte el compromiso no sólo de probarlos sino también de aprehender aquellos vinculados al interés que se protege, toda vez que el criterio de la verdad material está enderezado a seleccionar por aplicación del principio de instrucción los sucesos afines a dicho interés y no a comprobar sólo la hipótesis inicial desarrollada.

Ello así, dado que el procedimiento administrativo como cauce formal de la función determinativa, en ejercicio de la protección del interés público que tutela, y como requisito esencial del acto administrativo en el que aquella protección se expresa, representa el conducto en el que debe resolverse la existencia del hecho generador de la obligación respectiva y que el principio de la verdad jurídica objetiva está llamado a integrar de manera precisa, primero, y evidenciadora después, a fin de establecer con meridiana certeza la magnitud y el alcance del hecho que se reconstruye.

En tal sentido se entiende que el principio en cuestión viene a reforzar, dentro del procedimiento incoado, el objetivo que legalmente se le ha trazado a la administración en su función de promotora del interés público. Pero para hacerlo resulta necesario que se precisen los hechos que se reconstruyen o ayuden a reconstruir el supuesto de hecho en su justa medida. El principio en cuestión viene a colaborar para que los sucesos que comprenden o integran el hecho sobre el que se discute sean primero establecidos, luego comprobados y posteriormente si es necesario esclarecidos.

Es decir que actuará en primer término como télesis inspiradora de la instrucción que los ordene, en su calidad de criterio seleccionador de las medidas instructorias pertinentes, tendientes a la averiguación que emprenda la administración que, por tal motivo, deberá diferenciarse de la actividad meramente justificatoria de la pretensión inicial, aunque puedan ser coincidentes.

En segundo término verificará a través de los medios de prueba apropiados, nuevamente como télesis inspiradora de la actividad instructora, los hechos controvertidos y “adecuados” a la hipótesis elaborada –vinculada a aquellos hechos y a los aportados al procedimiento–; para que por último esclarezca aquellos otros que, a juicio de quien el criterio del principio en cuestión debe inspirar, no resultan totalmente claros.

Se concluyó entonces que la verdad jurídica objetiva contribuye a establecer cuáles hechos han ocurrido en la realidad y cuáles deben ser acercados al procedimiento para su comprobación, así como también concurre e interviene para acreditar la veracidad de los que se discuten en él. Es decir que el principio en cuestión resulta comprensivo y aplicable tanto en el campo probatorio como en el instructorio a fin de asegurar que el objeto del procedimiento sea exactamente aquél que la legislación ha considerado digno de tutela jurídica.

En su concepción abstracta la verdad jurídica objetiva se halla representada por el “interés” que el Estado tutela y protege con su accionar, el cual se ve particularizado dentro del procedimiento a través de la certificación e integración de los hechos en que se sustenta y de los que nace la consecuencia jurídica que –con su actuación– la administración cuantifica.

En tal sentido se afirmó que la verdad jurídica objetiva viene a asegurar tanto la determinación y especificación de los fines que se persiguen, como a neutralizar cualquier exceso que las prerrogativas y privilegios que ostenta la Administración comporten sobre el contenido de la obligación tributaria, dado que en la determinación de dicha obligación no le está permitido a la Administración apartarse de la consecución de los fines que le son propios, como titular e intérprete del interés que la estimula.

La inclusión normativa del principio de la verdad material no le quita autonomía ni desmedra su trascendencia, sin perjuicio de que el legislador haya pensado el concepto de que se

trata como inherente al derecho de defensa, en la inteligencia de que la búsqueda de la aludida verdad no puede realizarse al margen de los derechos del administrado.

Tal solución interpretativa implica que el órgano recaudador con su actuación oficiosa debe remover las restricciones cognoscitivas que se le presenten respecto de los hechos que se discuten dentro de las etapas que el procedimiento legalmente establecido se lo permita, a fin de satisfacer el interés público del cual es su intérprete.

En tal orden de ideas se concluyó que una interpretación extensiva acordaba a tal principio, en íntima relación con el sistema inquisitivo, la oportunidad de salvar por cualquier medio la expresión de una voluntad que procure primacía a una perfecta consonancia entre supuesto de hecho y consecuencia jurídica. Se contempló así no sólo un señorío en la aportación del –nuevo– material probatorio sino en la naturaleza de los hechos que se hacen valer en el procedimiento, no como hechos sobrevinientes -sin excluirlos-, sino de cualquier naturaleza, incluido aquél que extinga la pretensión, objetivizándose así la averiguación de la verdad, a la que el principio de instrucción de oficio sirve.

En tal sentido se entendió que apropiarse el principio de la verdad material sólo al ámbito probatorio, no sólo le quitaría funcionalidad, sino que lo inspiraría de un alcance que lo comprometería a una función meramente esclarecedora, propia de la actividad de los jueces del proceso civil, conforme surge del artículo 36 inciso 4º del C.P.C.C.N., y que por otra parte podría entenderse como una facultad propia del principio de instrucción, si se lo define o entiende con los alcances que los autores procesalistas les otorgan al hablar de la investigación.

A partir de lo expuesto se dedujo que la ley intenta darle a la instrucción el propósito –al margen del propio esclarecimiento–, de alcanzar la verdad acerca del objeto del procedimiento. De otro modo el mandato legal resultaría redundante dado que esclarecer los hechos es tenerlos por ciertos, otorgándoles con ello un alto grado de certeza, propio además, de todo procedimiento decisorio de cualquier naturaleza.

Es por ello que si se interpretara en su acepción más restringida, carecería de sentido la reforma introducida por la Ley N° 21.686 (B.O. 25/11/1977), la cual incorporó la expresión “verdad jurídica objetiva” a continuación de la que refiere al esclarecimiento de los hechos, representándose a ellos como dos conceptos jurídicos diferentes.

Asimismo se explicó que en el juicio civil la prueba refleja la contradicción entre las posiciones jurídicas que están en su base y resulta ella misma objeto de contradicción entre las partes. En cambio en el inquisitivo se agrega la circunstancia de que el objeto de la prueba abarque tanto el contradictorio entre las partes que lo integran, como el referido a las proposiciones de hechos traídos oficiosamente por el juez, al permitírsele a éste decidir independientemente de lo pretendido o alegado por las partes.

Esto es, que la acción bilateral que está en la base del proceso civil, y de la cual deriva la esencia del dispositivo, se modifica porque el juez, en la búsqueda o averiguación de la verdad puede favorecer, legal y procesalmente, a alguna de las partes alterando el equilibrio en que se funda el aquel principio.

Tal inteligencia advierte la necesidad de otorgar otra significación a ello cuando determinados intereses, apremiados de una protección jurídica acentuada, justifiquen aquella fractura en el equilibrio entre las partes. La esencia del alcance de la instrucción estará dada entonces por el alcance del interés público que el Estado decide proteger. En tal entendimiento la delimitación a dicha alteración estará dada entonces por el valor otorgado a su vez al principio de la verdad jurídica objetiva en su función esencial de recomponer el equilibrio señalado.

Dado que el procedimiento administrativo busca satisfacer un interés público al tiempo que protege simultáneamente las garantías de los particulares, la verdad en cuestión está llamada a integrar y certificar, a través de la instrucción, los hechos que se hallan vinculados sustancial y materialmente a aquel interés que lo puso en marcha, de tal modo la verdad en cuestión intenta evitar que la administración asuma la titularidad de un interés del cual no es su intérprete, al tiempo que actúa en la gestión procesal del interés que se persigue.

Se estableció además que aquella recomposición posibilita la subsistencia de un atípico principio de bilateralidad, por cuanto la administración, si bien en su actuación, siendo Juez y parte del procedimiento hace una separación teórica de su función, producto de la aplicación de los principios de instrucción e impulsión de oficio, conserva para sí la obligación y el deber esclarecer los hechos conforme ellos se produjeron efectivamente.

Así, aquellos principios obligan al órgano decisor a auto-limitarse y a encontrarse, primero, impedido de alegar la verdad que se acomode a sus pretensiones –no decide unilateralmente acerca de la validez de las mismas, reconociendo con ello implícitamente la oportunidad que le brinda el procedimiento al administrado de hacerse oír–, y después, dirigido a desenvolverse bien en defensa del interés general, bien en defensa de un auténtico interés particular, sustituyendo así –impropiamente dicho– a este último, en la defensa de sus derechos por imperio de la carga que representa para la administración la búsqueda de la verdad de los hechos. El propio impulso e iniciativa probatoria de la administración en busca de la verdad, puede favorecer indirectamente al particular interesado que se verá subsumido en los beneficios procesales que genera la carga que para la administración depara el procedimiento administrativo.

Sin perjuicio de lo cual se advirtió que ciertos límites dentro del proceso determinativo están dados por la conformidad del contribuyente respecto de los cargos que le fueran notificados en la vista, que hacen dispositivo el derecho del mismo y conforman un límite formal a la búsqueda de la verdad material, que queda sustraída de la instrucción. Ello es así, por cuanto la ley le otorga los efectos de una declaración jurada para el particular interesado y de determinación de oficio para el fisco, sin que ello implique que con el principio de instrucción se ha redefinido un sistema dispositivo especial en el que el órgano instructor ostente un interés particular del que podría disponer y dentro del cual tuviera reservadas las actividades de aportación de los hechos y de las pruebas que sólo hagan a su pretensión.

El fundamento del procedimiento, al cual confluyen tanto el interés general –motor y causa de la instrucción–, como la verdad jurídica objetiva a comprender dicho interés a los límites propios del mismo, importa la aspiración de obtener la equivalencia plena entre los antecedentes de hecho y de derecho reunidos y una resolución que, objetivamente a la vista de cualquier razonamiento, haya alcanzado la satisfacción de aquél interés.

Así, se advirtió que dentro del sistema que se trata, el que instruye no tiene la libertad de elegir, seleccionar de entre un universo de antecedentes y medios los que mejor representen su pretensión, dado que no lo hace para sí, sino para alcanzar la verdad o la certidumbre acerca de cómo sucedieron los hechos objeto de la pretensión y que conforman el supuesto que da origen a una consecuencia jurídica determinada, acordándosele tal facultad sólo en virtud del interés público que está llamado a proteger.

Es por ello que en el impulso de la función protectora de dicho interés ostenta facultades que en principio le imponen asegurarse de que su actividad esté desarrollada justa y oportunamente sobre el objeto tutelado y no sobre otro. Por lo que la secuencia procesal le impone primero asegurarse de que el bien jurídico apreciado sea identificado como aquél cuyo interés se tutela, para luego, exteriorizar finalmente la voluntad condenatoria.

El órgano impulsor no sale al mundo jurídico a probar sólo su pretensión, sino que debe probar si “esa” pretensión es cierta. Aquella selección propia del dispositivo, deviene sólo legítima a través de la sana crítica y la valoración de la prueba de autos y en autos, no antes.

Por ello, se concluyó que si bien la administración cuenta con prerrogativas que le permiten legalmente recolectar los datos necesarios que con posterioridad podrían, eventualmente, integrar la convicción del Juez Administrativo y ser el fundamento de la motivación del acto que emita, no por ello puede, con carácter previo a su emisión, ignorar cualquier factor que altere dicha convicción. Ello importaría aceptar la existencia de una convicción o de una voluntad administrativa preconstituida asentada en la creación de una realidad procesal apta para confirmarla, que es justamente lo que el procedimiento intenta evitar, dado que resulta incompatible con los principios inherentes a un Estado de Derecho.

Durante el procedimiento la administración, por la propia aspiración a la verdad que subyace en éste, no puede alegar tan sólo la verdad que se acomode a sus pretensiones, dado que sus propias pretensiones son una extensión del principio de legalidad que la garantía en cuestión viene a proteger. La defensa del interés público no le permite ser discrecional, ni tampoco legitimar a través de un acto administrativo un convencimiento respecto de hechos cuya realidad desconoce.

Así, quien esté llamado a decidir deberá movilizarse a través de la sutil distinción que representa la actividad de allegar datos que eventualmente compongan e integren la conclusión administrativa, de aquella tarea que simplemente intente justificar una convicción preconstituida. Es aquí en donde el principio en estudio se aprecia con mayor densidad. Obligado quien decide a buscar la verdad, a aspirar a ella respetando al mismo tiempo la garantía de defensa en juicio –el debido proceso en sede del organismo recaudador–, se ve impedido, al menos en teoría, de

utilizar el procedimiento tan sólo para justificar su posición inicial, por lo que dicha garantía deviene en un límite preciso para éste.

Es decir que a diferencia del proceso civil en el que las partes presuponen, presumen y analizan la eficacia probable de los hechos, medios y elementos que podrían formar la convicción del juez llamado a decidir, en el procedimiento que se analiza quien decide, por ser además el responsable de aplicar la ley, no tiene tal privilegio, ni la facultad de suponer, como lo haría cualquier parte interesada en el proceso, cuáles de ellos integrarán o conformarán la convicción de un tercero –v.gr. el Juez del proceso– conforme su pretensión, aunque desde su certidumbre o persuasión preliminar aprecie inconscientemente la eficacia y eficiencia de los elementos que formarán su convicción.

Buscar la verdad dentro del procedimiento no implica juzgar la conveniencia o no de acercar un hecho, un elemento o un medio de prueba al procedimiento, sino simplemente de llevarlo a él para que así, dentro del expediente y por aplicación del principio de adquisición procesal ayude a una mejor resolución del conflicto, o por lo menos a una mínima expectativa relativa al esclarecimiento real de los hechos tal como sucedieron.

En tal circunstancia si se ha construido, elaborado o expresado una verdad procesal acorde con elementos que constan en la causa pero cuya apreciación razonada consigue sustento en datos que se encuentran fuera de ella, siendo que la convicción de quien decide es el sustento de tal verdad, opera la existencia de una falta de coincidencia entre aquella convicción, los elementos que la integran, y la verdad procesal que surge del expediente y que se ha expresado en la sentencia, afectándose así el derecho de defensa del administrado y el principio de la verdad jurídica objetiva.

Con ello no sólo se han ocultado hechos, circunstancias, fuentes o medios de prueba relativos a la causa –algo que la verdad jurídica objetiva quiere evitar–, sino que tal sustracción sugiere que los mismos han sido valorados negativamente, pero valorados al fin al margen del expediente y sin la fiscalización y control de la parte, por lo que se dedujo que a la violación del derecho de defensa y a la inaplicabilidad del principio de la verdad material, se agrega un vicio en la convicción y en la motivación del acto o la sentencia, que omite expresar elementos inherentes a su formación, dado que ha valorado la prueba no para fundar su decisión sino para justificarla, denotando con ello un prejuicio acerca de los hechos que resulta indicativo de la

existencia de una resolución anticipada de la causa, incompatible con la búsqueda de la verdad jurídica objetiva y con la garantía de defensa del administrado.

Es por ello que, como se ha sostenido, no resulta aplicable aquí el principio dispositivo que contempla la posibilidad de que la administración decida acerca de la conveniencia de qué llevar ante el juez. La instrucción de oficio como mandato obliga a acercar los medios concernientes a la resolución del conflicto en todo de acuerdo con los alcances que emanan del principio de la verdad material.

En orden al mandato instructor que se analiza, se concluyó que juzgar y valorar anticipadamente hechos y pruebas implica la sustracción del control y fiscalización que la parte hubiera tenido de otro modo sobre ellos, produciendo un desequilibrio manifiesto que profana la garantía constitucional de defensa, y que la verdad jurídica objetiva está llamada a corregir.

Sin perjuicio de lo cual, acorde con las medidas instructorias de las que puede disponer el órgano recaudador, se concluyó que éste puede incorporar hechos relativos o relacionados con el objeto principal del pleito y producir la prueba respectiva, con el control de los interesados, de manera que demuestre la veracidad de tal objeto, o su inconsistencia con el procedimiento que se desarrolla.

Ello así, conforme con lo sostenido oportunamente en relación con el alcance que cabe otorgarle al principio de la verdad jurídica objetiva, entendido como una actitud permanente y sostenida que frente al desarrollo de cualquier hipótesis determinativa, seleccionada por su vinculación al hecho de que se trate, debe mantener la administración, asegurando que la verdad represente una premisa esencial e inicial de cualquier desarrollo, así como una conclusión natural en los términos de la resolución que la confirme.

De ello se desprende que resulta además un modo de búsqueda delimitado a los fines que el ordenamiento le ha propuesto, acorde con los fines públicos que la administración tiene el deber de satisfacer y tutelar.

Al respecto se entendió que los cimientos de la Verdad Jurídica Objetiva deben estar asentados y contruidos en los hechos que material y sustancialmente la conforman, por lo que no sólo su alcance se extiende al deber de verificar con exactitud o certeza aquéllo sobre lo que,

de manera preliminar, se haya controvertido, sino que si ello resultara insuficiente, debe resultar integrada por aquellos hechos, que conforme lo permita la ley que la regula, resulten pertinentes a la solución del caso, de manera que la verdad que los contiene se encuentre integrada de forma coherente y definitiva.

En tal sentido la verdad de que se trata actúa como un regulador lógico de la instrucción en función de su propia realización, expresándose como así un parámetro determinado que subraya la distinción que debe existir entre justificación de una pretensión inicial y verificación del hecho en que se funda, en la medida que acota y circunscribe el ámbito de la instrucción -dentro del que debe operar la administración- a la realización de la verdad que lo motiva.

Dado que, si la verdad debe tener un marcado predominio dentro del procedimiento, debe hacerlo tanto desde la comprobación material, a través de las pruebas pertinentes, de los hechos que la fundan, como desde la aportación de elementos lógicos que aseguren que la realidad que se intenta comprobar no sea distorsionada por una “realidad procesal que se adapte a la pretensión que la sostiene”, y que resulta justificatoria de la misma.

La búsqueda de la verdad material se fusiona en su aplicación con la determinación de la exacta cuantía de la obligación tributaria, actuando como una garantía para el ciudadano y para la comunidad. En tal contexto la autoridad máxima, el Estado, si bien no suplanta al particular en la determinación de la obligación tributaria, pone en marcha las facultades que le fueran conferidas con los límites existentes al respecto para darle forma a la ya nacida obligación, cuantificándola a efectos de proceder a su cobro posterior.

En virtud de ello se dejó expresado que no puede instruir confundiendo el principio de la búsqueda de la verdad material con la justificación de sus pretensiones. La verdad jurídica objetiva debe apuntar a adecuar la visión que de los hechos tenga la administración, a la propia visión que de la obligación tributaria genere el hecho imponible. Es ésa su función esencial y permanente dentro del procedimiento, que podrá particularizarse en distintos sentidos, pero que en esencia busca correlacionar y hacer equivalentes ambas visiones, y para ello la verdad de que se trata debe estar contenida por los elementos que sustancial y materialmente la conforman y por aquellos que la confirman.

Así como la administración con la emisión del acto administrativo tiene por función aplicar la ley partiendo de un supuesto de hecho precisado durante el procedimiento para crear una obligación a cargo del destinatario del mismo, de igual modo debe entenderse el principio de la verdad jurídica objetiva, conectándolo siempre de manera ineludible al supuesto de hecho que el órgano competente intenta determinar, por aplicación particular del principio de congruencia y porque de ese modo se materializan los elementos esenciales del acto administrativo.

Asimismo se señaló que para lograr dicha satisfacción concurren al procedimiento en cuestión, además de la verdad de que se trata, otros principios que en su aplicación deben guardar un delicado equilibrio a efectos de optimizar la función de cada uno sin perjudicar ni distraer aquella que es propia del procedimiento, cual es la determinación de la obligación tributaria en su justa medida.

Así del estudio desarrollado se ha observado respecto de la relación que pueda surgir entre el principio de la verdad jurídica objetiva y determinados principios que resultan aplicables al procedimiento administrativo, lo siguiente:

- Respecto del principio de igualdad se ha observado que por medio de los fines que le son propios el principio estudiado –la verdad material– tiende a compensar y corregir las desigualdades que pudieran resultar del procedimiento, evitando que el mismo se desvíe hacia un objetivo que no es el propuesto por ella. Ello es así en tanto la administración, durante la instrucción, podría hallarse tentada de justificar su pretensión inicial, extendiendo la desigualdad que su posición dentro del procedimiento le reconoce como juez y parte; por lo que el principio en estudio, indirectamente reorienta la búsqueda hacia la satisfacción del interés general que se particulariza en ella. El procedimiento en cuestión tolera cierta desigualdad a fin de dar con la verdad que representa su fin, por ello apartarse de su búsqueda acrecienta el desequilibrio en cuanto el procedimiento se traduce así en legitimador de una posición o pretensión inicial, para la cual aquella no fue concebida.

- Con relación al principio de legalidad cabe destacar que, resulta propio del accionar administrativo su adscripción al mismo de manera ineludible. Así el principio de la verdad jurídica en cuestión actúa en tal sentido asegurando que los hechos en que se fundará el derecho aplicable se hayan fijado correctamente. De aquel principio de legalidad emana además la función integradora, propia de la verdad jurídica objetiva, que permite, durante la instrucción del procedimiento, el acercamiento de nuevos elementos al entuerto que se tramita. Tal

integración se sustenta por un lado en la preservación del principio de juridicidad o legalidad objetiva y por el otro en los preceptos constitucionales que la inducen a asegurar la proporcionalidad y equitatividad de las contribuciones impuestas por el Congreso de la Nación y la subsistencia de la igualdad que como base de los impuestos y de las cargas públicas ha establecido la Constitución Nacional, determinándose sólo a quien es deudor y por la cantidad que este debe.

- Con referencia al principio de defensa debe destacarse como un límite al que la búsqueda de la verdad no puede traspasar sin afectar garantías constitucionales.

- De la instrucción de oficio se destaca que la verdad analizada resulta el criterio seleccionador y tutor de las medidas y diligencias que se emprendan, determinándose así en función de aquella verdad la pertinencia de cada una de ellas. Así la exactitud que se persigue representa el criterio por el cual se estima conducente una diligencia en detrimento de otra. La selección que se realiza se impulsa entonces en virtud del principio de que se trata y no del principio de instrucción que representa la razón por la cual la administración, y no el administrado, es responsable de poner en práctica la medida que se ordena, realizando las tareas pertinentes para llevarlo a su fin; por lo que en definitiva, a través del principio de instrucción, se ordena la diligencia que a través de la aplicación del principio de la verdad material, se selecciona dentro de un universo posible de medidas aquéllas vinculadas con esa verdad.

- Asimismo el derecho a una decisión fundada consiste en que ésta se asiente en los hechos que la verdad jurídica en cuestión ha integrado y verificado por medio de la instrucción.

- La verdad jurídica objetiva debe compatibilizarse con el principio relativo a la obligatoriedad de procedimiento establecidos en la ley. En función de ello es que legislando la normativa analizada un solo período de prueba surgirían inconvenientes si se acercaran hechos luego de producido éste, dado que debería abrirse, especialmente para ello, otro período igual. En tal sentido se estima prudente señalar a este principio en cuestión como un límite relativo de aquella búsqueda que debe realizarse conforme con lo que establece el ordenamiento vigente. Sin perjuicio de lo cual se entienden aplicables los preceptos del artículo 35 del decreto reglamentario de la ley de procedimiento tributario en relación a las medidas para mejor proveer que el mismo autoriza a realizar.

- Respecto del principio de valoración de la prueba debe decirse que representa el medio por el cual alcanza la convicción de haber llegado a adquirir la certeza necesaria acerca de la verdad del procedimiento.

- Por otra parte la carga de la prueba es la forma en que se resuelve una situación determinada cuando la actuación del principio en cuestión fue infructuosa.

La motivación de la sentencia deberá demostrar el recorrido lógico que se emprendió en su búsqueda, siendo asimismo el principio de congruencia el hilo a través del cual aquélla puede ser relacionada tanto al inicio como al final del procedimiento.

Al respecto debe reconocerse que todos ellos deben actuar dentro de una meditada proporción y de un razonamiento lógico que justifique su aplicación, conforme con las circunstancias que en cada caso lo requieran, por lo que no resulta posible una interpretación o aplicación al margen de una funcionalidad específica, propia de todo procedimiento, o encaminada a un fin al que no converge la satisfacción de un interés público.

Es por ello que conforme avanza el proceso hacia un final que desde inicio lo delimita, la natural consecuencia que cada circunstancia determine definirá los alcances y la funcionalidad propia y específica que cada principio está llamado a desplegar.

Ello resulta así, por cuanto al reconocerse desde un comienzo que el procedimiento analizado confluye inexorablemente hacia un final que lo define, se debe partir de la premisa básica del reconocimiento de la preexistencia de un término o límite que debe participar del mandato que es propio de cada principio que lo integra. De ello se deriva la idea de que ninguno de los preceptos en cuestión se conciba de manera tal que obstruya el desarrollo del procedimiento hacia el fin, formal y material, que el mismo se propone.

De lo expuesto no resulta deducible una confrontación real de los principios organizativos que informan el procedimiento sino sólo de manera aparente; en el sentido de que es el propio final hacia el que todos convergen junto al procedimiento el que determina la circunstancia que presume su enfrentamiento.

En definitiva es la propia naturaleza del proceso, o del procedimiento en este caso, es decir su esencia finalista, la que posibilitará o, finalmente justificará, la existencia y determinación de una obligación de pago distinta de aquélla que proyecte la norma tributaria con la verificación del hecho imponible, o la ausencia de aquella determinación, dado que, si bien cada principio es poseedor de un mandato determinado, debe reconocerse que su señorío dentro del proceso debe contemplar una vinculación específica al fin formal y material de éste persigue.

Llámesese 'formal' en cuanto contempla la finalización administrativa del expediente, salvo situaciones particulares que anulen o hagan desaparecer sus efectos; 'material' por cuanto contempla la finalidad hacia la que se dirige, es decir que se encuentra teleológicamente enderezado al cumplimiento del propósito al que sirve.

De lo expuesto se concluye que los principios en cuestión, especialmente aquellos referidos a la organización del proceso, son poseedores de un sentido propio, que no puede sustraerse a la orientación finalista que traduce la propia concepción del proceso, por lo que su función en tal circunstancia es esencialmente recomponedora de una solución ajustada a derecho.

Por el contrario aquellos postulados constitucionales, cuya aplicación es irrenunciable, no se ven afectados por dicha concepción finalista –v.gr. entre otros, la garantía de defensa en juicio, el debido proceso adjetivo, el principio de juridicidad, el de igualdad, el de razonabilidad, etc.–.

En suma es el propio estado de incertidumbre, originado dentro de un procedimiento orientado a un fin determinado, el que al obstruir su finalización, coloca en aparente pugna a los principios en cuestión, dado que éstos en realidad están llamados a resolver tal cuestión y, por consiguiente, a hacer desaparecer aquel estado, dando vida a una solución acorde con los fines que el procedimiento se ha propuesto.

En cualquier caso los principios organizativos aludidos se complementarán y confluirán alternativa y equilibradamente a conformar y elaborar aquella salida que se considere la más adecuada para la solución del conflicto, en la medida que colmarán los vacíos que las circunstancias especiales de cada caso hayan representado en el proceso alterando la secuencia que normalmente lo conduce a su fin, dando vida así a un delicado equilibrio que hará, no sólo posible, sino adecuada la preeminencia de uno sobre otro de manera que la satisfacción del interés público que se tutela sea factible, de la que participan tanto la renta fiscal como la protección jurídica del administrado.

Pero como se ha adelantado la solución alcanzada no puede hallarse al margen de las garantías del interesado o del bien jurídico que aquellas protejan con su actuación, surgiendo de ello un límite preciso al accionar de los principios en cuestión y de la verdad jurídica objetiva en particular.

Finalmente resulta preciso nuevamente recalcar que es el propio estado de incertidumbre -sobre o respecto de alguna circunstancia- que se ha creado dentro del procedimiento el que otorga preeminencia a un principio sobre otro en la determinación de la justa resolución del conflicto, la que debe resultar acorde con los fines y bienes jurídicos que se tutelan con el mismo.

De todo ello resulta que no es el propio contenido de los principios que integran el procedimiento el que los coloca en pugna de manera tal que, posiblemente, lleguen a alterar la concepción que de la obligación tributaria posee el hecho generador que la produce, sino las circunstancias que dentro de cada procedimiento y como consecuencia de algún estado de incertidumbre, hacen necesaria su intervención para hacer desaparecer el estado en cuestión.

La verdad jurídica objetiva debe ocuparse y trabajar, desde que se inicia el procedimiento, sobre ese síntoma y particularmente sobre la causa de éste, que anida tanto en los hechos como en los medios con los que estos se prueban, evitando el surgimiento de los aludidos estados de incertidumbre y generar, al mismo tiempo, los estados de certeza necesarios para que, en definitiva, la administración actúe dentro de un marco de seguridad que la proyecte, sin dudas, a la consecución de los fines que la guían y protege.

VIII.- BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

1. **AA.VV.** ESTUDIOS DE DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO. EDITORIAL DEPALMA.
2. **AAVV.** TRATADO DE TRIBUTACIÓN. TOMO I. DERECHO FINANCIERO. VOLÚMEN 2. EDITORIAL ASTREA.
3. **ABALOS, RAÚL WASHINGTON.** DERECHO PROCESAL PENAL, TOMO I, CUESTIONES FUNDAMENTALES, EDICIONES JURÍDICAS CUYO.
4. **AFTALIÓN, VILANOVA Y RAFFO.** INTRODUCCIÓN AL DERECHO. TERCERA EDICIÓN. ABELEDO PERROT.
5. **ALSINA, HUGO.** TRATADO TEÓRICO PRÁCTICO DE DERECHO PROCESAL CIVIL Y COMERCIAL. TOMO I. PARTE GENERAL. SEGUNDA EDICIÓN. EDIAR.
6. **ÁLVAREZ MARTINEZ, JOAQUÍN.** LA MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS. MARCIAL PORNIS EDICIONES JURÍDICAS Y SOCIALES S.A.
7. **ARAZZI, ROLAND Y OTROS,** DEBIDO PROCESO. RUBINZAL CULZONI.
8. **ASOREY, RUBÉN Y NAVARRINE, SUSANA CAMILA.** PRESUNCIONES Y FICCIONES EN EL DERECHO TRIBUTARIO. EDITORIAL DEPALMA.
9. **BERTOLINO, PEDRO.** EL EXCESO RITUAL MANIFIESTO. LIBRERÍA EDITORA PLATENSE.
10. **BERTOLINO, PEDRO.** LA VERDAD JURÍDICA OBJETIVA. DEPALMA EDICIONES.
11. **BIDART CAMPOS, GERMÁN.** LECCIONES ELEMENTALES DE POLÍTICA. EDIAR.
12. **BIDEGAIN, CARLOS MARÍA.** CURSO DE DERECHO CONSTITUCIONAL. ABELEDO PERROT.
13. **BREWER-CARÍAS, ALLAN R.** LOS PRINCIPIOS DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN AMÉRICA LATINA DE LEGIS EDITORES - UNIVERSIDAD DEL ROSARIO - BOGOTÁ COLOMBIA.
14. **CARNELUTTI, FRANCESCO.** COMO SE HACE UN PROCESO. EDITORIAL TEMIS.

15. **CASSAGNE, JUAN CARLOS.** DERECHO ADMINISTRATIVO. TOMO II. ABELEDO PERROT.
16. **CHIOVENDA, GIUSEPPE.** INSTITUCIONES DE DERECHO PROCESAL CIVIL, TOMO III, VALETTA EDICIONES.
17. **COMADIRA, JULIO RODOLFO.** DERECHO ADMINISTRATIVO. ACTO Y PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO. OTROS ESTUDIOS. LEXIS NEXIS.
18. **COMADIRA, JULIO RODOLFO.** EL ACTO ADMINISTRATIVO. EDITORIAL LA LEY.
19. **COUTURE, EDUARDO.** FUNDAMENTOS DE DERECHO PROCESAL CIVIL. DEPALMA EDICIONES.
20. **DAMARCO, JORGE HÉCTOR.** 1º JORNADAS DE DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE. NOTAS PARA EL ESTUDIO DE LA SITUACIÓN ACTUAL Y PERSPECTIVAS DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE. CPCE-CÓRDOBA.
21. **DAMARCO, JORGE HÉCTOR.** SEMINARIO INTENSIVO DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO, REUNIÓN DEL 18/03/1998, A.A.E.F.; PUBLICADO EN P.E.T. NROS. 156 Y 158, EDITORIAL LA LEY.
22. **DEVIS ECHANDÍA, HERNANDO.** COMPENDIO DE DERECHO PROCESAL. EDITORIAL ABC. BOGOTÁ. 1985.
23. **DEVIS ECHANDÍA, HERNANDO.** TEORÍA GENERAL DEL PROCESO. EDITORIAL UNIVERSIDAD. TERCERA EDICIÓN REVISADA Y CORREGIDA. REIMPRESIÓN 2004.
24. **DEVIS ECHANDÍA.** TEORÍA GENERAL DE LA PRUEBA JUDICIAL. BOGOTÁ. COLOMBIA.
25. **DIAZ SIEIRO, VELJANOVICH Y BERGROTH.** PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO. EDICIONES MACCHI.
26. **DIEZ, MANUEL M.** MANUAL DE DERECHO ADMINISTRATIVO. TOMO II. SEXTA EDICIÓN. EDITORIAL PLUS ULTRA.
27. **DIEZ, MANUEL MARÍA.** DERECHO PROCESAL ADMINISTRATIVO (lo contencioso administrativo). EDITORIAL PLUS ULTRA. CON LA COLABORACIÓN DE TOMÁS HUTCHINSON.
28. **ESCOLA, HÉCTOR.** TRATADO GENERAL DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO. EDICIONES DEPALMA. 1975.

29. **FERRAJOLI, LUIGI.** DERECHO Y RAZÓN, EDITORIAL TROTTA, MADRID.
30. **GARCÍA DE ENTERRÍA, EDUARDO Y FERNÁNDEZ, TOMÁS RAMÓN.** CURSO DE DERECHO ADMINISTRATIVO. EDITORIAL CÍVITAS. Tomo II. SEXTA EDICIÓN. 1999.
31. **GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA.** DERECHO TRIBUTARIO. DEPALMA.
32. **GIULIANI FONROUGE.** DERECHO FINANCIERO. VOLÚMEN I. SEXTA EDICIÓN. DEPALMA.
33. **GONZALEZ PÉREZ, JESÚS.** MANUAL DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO. SEGUNDA EDICIÓN. EDITORIAL CÍVITAS.
34. **GORDILLO, AGUSTÍN.** TRATADO DE DERECHO ADMINISTRATIVO. TOMOS 2 y 4. FUNDACIÓN DE DERECHO ADMINISTRATIVO.
35. **GUASP, JAIME.** DERECHO PROCESAL CIVIL. TOMO PRIMERO, INTRODUCCIÓN Y PARTE GENERAL. TERCERA EDICIÓN CORREGIDA. INSTITUTOS DE ESTUDIOS POLÍTICOS. MADRID. 1968.
36. **HENSEL, ALBERT.** DERECHO TRIBUTARIO. EDITORIAL JURÍDICA NOVA TESIS. ROSARIO.
37. **HUTCHINSON, TOMÁS (Director).** DIGESTO PRÁCTICO LA LEY. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO. PRIMERA EDICIÓN EDITORIAL LA LEY.
38. **HUTCHINSON, TOMÁS.** RÉGIMEN DE PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS. LEY 19.549. 5º EDICIÓN. ASTREA.
39. **HUTCHINSON, TOMÁS.** LEY NACIONAL DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO. TOMOS I y II. EDITORIAL ASTREA.
40. **JARACH, DINO.** EL HECHO IMPONIBLE. ABELEDO PERROT.
41. **JARACH, DINO.** FINANZAS PÚBLICAS Y DERECHO TRIBUTARIO. ABELEDO PERROT.
42. **LINARES, JUAN FRANCISACO.** FUNDAMENTOS DE DERECHO ADMINISTRATIVO. EDITORIAL ASTREA. 1975
43. **LINARES, JUAN FRANCISCO** LA RAZONABILIDAD DE LAS LEYES.. EDITORIAL ASTREA.
44. **MARIENHOFF, .** TRATADO DE DERECHO ADMINISTRATIVO. TOMO II. ABELEDO PERROT.

45. **MASSON, JEAN PIERE.** LA DETERMINACIÓN DE OFICIO. SU NATURALEZA JURÍDICA Y EFECTOS; DERECHO FISCAL, T. XXXVI.
46. **MILLAR, ROBERT WYNESS.** LOS PRINCIPIOS FORMATIVOS DE PROCESO CIVIL. EDIAR S.A. EDITORES.
47. **MORELLO, SOSA, BERIZONCE.** CÓDIGOS PROCESALES EN LO CIVIL Y COMERCIAL DE LA PROVINCIA DE BS.AS Y DE LA NACIÓN, TOMO I, ABELEDO PERROT.
48. **PALACIO, LINO E.** MANUAL DE DERECHO PROCESAL CIVIL. ABELEDO PERROT.
49. **PALACIO, LINO ENRIQUE.** DERECHO PROCESAL CIVIL. TOMO I. ABELEDO PERROT.
50. **RODRIGUEZ BEREJO, ALVARO.** INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO FINANCIERO, I.E.F. MADRID.
51. **RODRIGUEZ USE Y MARTÍN.** DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO. EDITORIAL DEPALMA. 1987.
52. **SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO.** LECCIONES DE DERECHO FINANCIERO DÉCIMA EDICIÓN, SERVICIO DE PUBLICACIONES DE LA UNIVERSIDAD COMPLUTENSE. MADRID.
53. **SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO.** SISTEMA DE DERECHO FINANCIERO. VOLÚMEN I y II.
54. **SANTIAGO SENTÍS MELENDO,** LA PRUEBA. E.J.E.A..
55. **SATTA.** MANUAL DE DERECHO PROCESAL, VOLUMEN I. E.J.E.A.
56. **VALDÉS COSTA.** INSTITUCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO.
57. **VARELA, CASIMIRO A.** VALORACIÓN DE LA PRUEBA. SEGUNDA EDICIÓN ACTUALIZADA Y AMPLIADA. 2º REIMPRESIÓN. ED. ASTREA
58. **VELEZ MARICONDE, ALFREDO.** DERECHO PROCESAL PENAL, TOMO II, 2º EDICIÓN CORREGIDA Y AUMENTADA. EDICIONES LERNER 1969.
59. **VÉSCOVI, ENRIQUE.** TEORÍA GENERAL DEL PROCESO. EDITORIAL TEMIS. BOGOTÁ.