Capítulo X

La naturaleza del Tribunal Fiscal de Apelación y los principios aplicables a su procedimiento

Pablo Muñoz (*)

Sumario: I. Principios aplicables en el “procedimiento” y en el “proceso” administrativo.— II. Función y naturaleza del TFABA.— III. Principios y normas aplicables al procedimiento ante el TFABA.— IV. Sobre el proceso judicial de impugnación de las sentencias del TFABA.— V. Algunas cuestiones puntuales en torno al procedimiento ante el TFABA.— VI. Conclusiones.

I. Principios aplicables en el “procedimiento” y en el “proceso” administrativo

En el ámbito del derecho administrativo es habitual diferenciar los conceptos de “proceso” y “procedimiento”, según la función estatal con la que se relacionan (1).

Para Cassagne, “...el procedimiento administrativo constituye la forma o el cauce formal de la función administrativa (en sentido material); mientras que “[e]l concepto de proceso resul-

ta más adecuado referirlo al cauce formal de la función jurisdiccional...” De tal modo, “...habrá procedimiento administrativo en el ámbito de los tres órganos esenciales del Estado (Ejecutivo, Legislativo y Judicial), cuando estos realicen funciones ‘materialmente’ administrativas y, por otro lado, habrá proceso jurisdiccional cuando cualquiera de esos órganos —en principio solo el Poder Judicial en nuestro sistema constitucional— ejerza la función jurisdiccional, en sentido objetivo” (2).

En similar dirección, Gordillo adscribe a un concepto de proceso restringido a la función judicial, a la vez que estima coincidentes las nociones de procedimiento administrativo y de función administrativa (3).

La confluencia apuntada no implica soslayar que en la doctrina administrativista se emplean diversos criterios a la hora de definir las funciones estatales (subjetivos, objetivos, mixtos, etc.), lo que por lógica debería, a su vez, proyectar ciertas diferencias en el alcance asignado por cada autor a los términos “proceso” y “procedimiento”. Con independencia de lo expuesto,

(*) Abogado egresado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Nacional de La Plata. Auxiliar docente de la Cátedra III de Finanzas y Derecho Financiero de dicha carrera. Magíster en Derecho y Economía —con orientación tributaria— por la Universidad Torcuato Di Tella. Realizó asimismo la Especialización en Derecho Administrativo Económico de la Universidad Católica Argentina. Actualmente se desempeña como Abogado adscripto de la Secretaría de Demandas Originarias y Contencioso Administrativo de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires. Director del Instituto de Derecho Tributario y Financiero de la Asociación de Magistrados y Funcionarios de La Plata.

(1) Se trata en esta rama del criterio predominante, sin perjuicio de la existencia de otras posturas, como las de quienes asignan a la noción de proceso un sentido teleológico y a la de procedimiento, naturaleza meramente formal, admitiendo su coexistencia en el marco de la función judicial (así suelen plantearlo los procesalistas) o incluso en todas las funciones estatales, con sustantivas diferencias entre ellas, derivadas de la teoría de la división de poderes (este era, en resumidas cuentas, el pensamiento de Fiorini).

(2) CASSAGNE, J. C., “En torno de la naturaleza del procedimiento administrativo y sus clasificaciones fundamentales”, ED 97-891.

(3) GORDILLO, A., “Tratado de derecho administrativo y obras selectas”, Fundación de Derecho Administrativo, Buenos Aires, 2014, t. II, IX-2 y IX-6.

no puede obviarse que las divergencias entre los principios que rigen estos institutos suelen ser atribuidas a los distintos fines que el Estado persigue al desempeñar cada función.

Comadira, por ejemplo, advierte que “[e]l régimen jurídico inherente a cada una de las funciones del Estado es [...] consecuencia, en lo sustancial, de las finalidades que determinan a cada una de ellas”. De allí que, “...desde el punto de vista procesal, procedimiento administrativo y procedimiento (4) judicial, no son sino cauces procesales externos de funciones diversas: el primero, dirigido a garantizar la satisfacción con inmediatez del interés público; el segundo, encaminado a lograr la resolución de conflictos entre partes con intereses contrapuestos” (5).

En la misma línea, Cassagne explica que “[e]l 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 civil y que obedecen a la distinta función que realiza” (6).

En lo que interesa destacar, tales diferencias estriban sintéticamente en:

a) La posición de los sujetos involucrados. En el procedimiento administrativo, el funcionario estatal actúa como órgano y gestor de la comunidad en la realización del interés público, sin asumir técnicamente el carácter de contraparte del particular, quien a su vez se desempeña en dicho contexto, más allá de su interés propio, como colaborador de la Administración en

(4) El autor utiliza aquí la palabra "procedimiento" en el sentido de cauce formal de la función jurisdiccional, teniendo en vista el modelo del proceso civil.

(5) COMADIRA, J. R., "Función administrativa y principios generales del procedimiento administrativo, en 130 años de la Procuración del Tesoro de la Nación - 1863-1993", número especial de la *Revista de la Procuración del Tesoro de la Nación*, ps. 74-97.

(6) CASSAGNE, J. C., "Acerca de la conexión y diferencias entre el procedimiento administrativo y el proceso civil", LA LEY 1990-C-967/975. De aquí y de la obra citada en la nota anterior se extraerán también los conceptos expuestos en los párrafos siguientes.

la tarea que esta tiene a su cargo. Distinta es la situación en el proceso, donde existe una controversia entre partes adversas en un pie de igualdad, sometida a conocimiento del órgano estatal que desempeña función jurisdiccional.

b) La forma de realizar el interés público. Suele decirse que el ejercicio de función administrativa supone la realización del interés público en forma inmediata y concreta, mientras que en la función jurisdiccional ello se da de manera mediata, con un mayor grado de abstracción, lo cual proyecta dispares consecuencias en el procedimiento y en el proceso, respectivamente.

Las particularidades apuntadas se evidencian en los diversos principios reinantes en cada ámbito, que —en cuanto aquí concierne— serán sintetizados a continuación:

1) Informalismo. En el procedimiento administrativo rige el denominado principio de informalismo o formalismo moderado o atenuado a favor del administrado, en virtud del cual las formalidades deben relativizarse en beneficio de los particulares, siempre que no revistan el carácter de esenciales ni afecten al interés público o administrativo ni a derechos de terceros.

Varias de las manifestaciones más importantes de este principio se hallan en materia recursiva, donde suele utilizárselo para subsanar errores en la calificación jurídica de los escritos presentados u otras deficiencias formales, o bien para ponderar la completitud de los argumentos planteados cuando estos satisfacen mínimas exigencias en cuanto a los motivos de rechazo de los actos impugnados (7).

Contrariamente, en el proceso administrativo (modelado sobre la base del proceso civil) tiene una vigencia más amplia el principio de preclusión, de acuerdo con el cual las etapas ya superadas no pueden ser reabiertas por el juez ni por las partes. El estricto cumplimiento de las formas se encuentra impuesto allí en garantía de la igualdad de las partes y del buen orden de los procesos.

(7) SCBA, B. 57.700, 05/03/2008, "Montes de Oca", sent. del 10/09/2003; y B. 61.976, 05/03/2008, "Balmaceda", entre otras.

2) Impulso e instrucción de oficio. Este principio —denominado también inquisitivo o de oficialidad— obliga a la Administración a poner en movimiento el procedimiento administrativo y a hacerlo avanzar hasta su fin **(8)**. Existen, sin embargo, casos en los que no opera, por ejemplo, cuando solo media un interés privado en la promoción, supuesto en el cual la inacción del particular puede llevar incluso a la declaración de caducidad del procedimiento **(9)**.

La regla mencionada se invierte en el proceso administrativo, donde impera el principio dispositivo, en virtud del cual 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 **(10)**. Ello es así aun cuando la legislación procesal actual reconoce a los magistrados facultades ordenatorias e instructorias con carácter complementario, siempre que su ejercicio no suponga violación del derecho de defensa **(11)**.

3) Preeminencia de la verdad material u objetiva. Por aplicación de este principio, en el procedimiento administrativo, el órgano debe ajustarse a los hechos, con independencia de que hayan sido o no alegados y probados por los particulares **(12)**.

Integran el contenido de este principio —entre otras— las siguientes reglas: a) si, vencido el período de prueba, la Administración no cuenta con elementos de juicio suficientes, debe indagar por sí misma la situación fáctica; b) los organismos intervinientes pueden recabar informes de otras reparticiones y apreciar la prueba ren-

didada con razonable criterio de libre convicción; c) el desistimiento del interesado no obliga a la Administración; d) aun los recursos administrativos interpuestos fuera de término pueden sustanciarse como “denuncia de ilegitimidad”; e) resulta posible revisar una decisión firme si la parte interesada halla o recobra documentos decisivos ignorados, extraviados o detenidos por fuerza mayor o por obra de un tercero **(13)**.

Por su parte, en el proceso administrativo, la garantía de igualdad, insoslayable en el marco de una actuación estatal orientada a la resolución de una controversia entre partes adversas, conspira contra la posibilidad de suplir la negligencia de las partes al ofrecer y producir medios de prueba, si bien los jueces cuentan con facultades tendientes al dictado de medidas para mejor proveer, que han sido consideradas particularmente amplias en el ordenamiento contencioso administrativo bonaerense **(14)**.

4) Gratuidad y ausencia de condena en costas. Sin perjuicio de las garantías establecidas tanto en sede administrativa como en sede judicial en beneficio —entre otros— de personas que carecen de recursos suficientes, trabajadores, jubilados y pensionados **(15)**, la realización directa del interés público, típica del *procedimiento*, justifica tradicionalmente una tramitación gratuita o de bajo costo, en oposición a lo que suele acontecer en el *proceso*. Asimismo, en la práctica procedimental, aun cuando la Administración le otorgue la razón al interesado, no se considera que se esté ante una “parte vencida” obligada a sufragar los gastos, tal como acontece en un juicio **(16)**.

Fuera de lo previamente indicado, resulta “.. evidente hoy día que ciertos principios generales del derecho y ciertas normas constitucionales consustanciadas con el Estado de Derecho y el sistema republicano de gobierno, no es-

(8) Conf. IVANECA, M., "Principios del procedimiento administrativo: informalismo, instrucción de oficio y verdad material", en CASSAGNE, J. C. (dir.), *Proceso y procedimiento administrativo: Jornadas organizadas por la carrera de especialización en Derecho Administrativo Económico*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2005, p. 71.

(9) Arts. 48, 54 y 127 a 130, dec.-ley 7647/1970 (LPABA).

(10) PALACIO, L. E., "Derecho procesal civil", Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1986, t. I, p. 254.

(11) Por ej. art. 36, Cód. Proc. Civ. y Com. de la Prov. de Bs. As. (Cód. Proc. Civ. y Com. Bs. As.), al que se remite el art. 77 del Cód. Cont. Adm. (ley 12.008).

(12) Conf. IVANECA, ob. cit., p. 74.

(13) Conf. BOTASSI, C. A. - OROZ, M. H. E., "Procedimiento administrativo de la provincia de Buenos Aires", Librería Editora Platense, La Plata, 2011, 2ª ed., p. 29.

(14) Cfr. art. 46, ley 12.008 —texto según ley 13.101—; y SCBA, causa B. 49.529, 23/04/2003, "Hercam".

(15) Arts. 15 y 39 inc. 3º, Const. prov.; 78 y ss., Cód. Proc. Civ. y Com. Bs. As.; ley 12.200 (mod. por ley 14.148).

(16) Conf. BOTASSI y OROZ, ob. cit., p. 43.

tán destinadas a ser aplicadas únicamente en el proceso judicial: también la Administración está sometida a esos principios y sus procedimientos no estarán menos ligados a ellos por el hecho de que no los cubramos con la calificación de ‘proceso’” (17).

Entre estos principios cardinales, cuyo cumplimiento debe asegurarse tanto en el procedimiento como en el proceso administrativo, se encuentran, fundamentalmente, los de juridicidad, razonabilidad, debido proceso, inviolabilidad de la defensa y tutela judicial y administrativa efectiva (18).

Con manifestaciones propias en cada caso, emergen también en el proceso y en el procedimiento otros principios de importancia, tales como los de celeridad, economía y buena fe.

II. Función y naturaleza del TFABA

La aplicación del esquema previamente delineado a la situación del TFABA suscita ciertos interrogantes, por tratarse de un organismo administrativo desconcentrado cuya estructura depende del Ministerio de Economía (19) y, en última instancia, del Poder Ejecutivo de la provincia de Buenos Aires, no así del Poder Judicial, pese a lo cual puede decirse que ejerce función jurisdiccional.

En realidad, esta última afirmación no será compartida por quienes consideren que dicha función solo puede ser desempeñada por tribunales judiciales, parecer que cuenta con respaldo en la doctrina (20) pero que no se condice del todo con la jurisprudencia de la CS, conforme a la cual es admisible que ciertos órganos administrativos realicen tareas análogas —por

(17) Conf. GORDILLO, ob. cit., t. II, p. IX-3, ver también nota 88.

(18) Conf. art. 15, Cont. prov.; SCBA, causa B. 61.903, 05/03/2014, “Picotto”, entre otras.

(19) Art. 1º, dec. 2916/2004.

(20) En un sentido similar al expuesto, aunque en ocasiones con importantes salvedades, se pronuncian, entre otros, Fiorini, Diez, Villegas Basavilbaso, Gordillo, Comadira y Hutchinson. En contra puede ubicarse a Bielsa, Bosch, Marienhoff, Cassagne y Luqui, sin perjuicio de sus diferentes posiciones en otros aspectos relacionados con la cuestión.

su naturaleza— a las de los jueces, siempre que se respeten determinados requisitos.

Concretamente, la CS ha exigido un control judicial suficiente de lo decidido por tales organismos, de mayor o menor extensión y profundidad, según factores tales como la naturaleza de los derechos invocados, la magnitud de los intereses públicos comprometidos, la complejidad técnica de las materias sometidas a decisión y la organización administrativa establecida para garantizarlos. Con carácter general, puede decirse que la exigencia referida demanda al menos una instancia judicial y que no queda abastecida por la mera facultad de deducir recurso extraordinario basado en inconstitucionalidad, arbitrariedad o falta de regularidad del procedimiento (21).

Más cerca en el tiempo, al resolver la causa “Ángel Estrada”, la CS agregó a lo anterior que la validez constitucional del otorgamiento de jurisdicción a organismos de la Administración para resolver conflictos entre particulares requiere que dichas instituciones sean creadas por ley, que se asegure su independencia e imparcialidad, y que el objetivo económico y político perseguido por el legislador para restringir a través de ellas el rol de la Justicia ordinaria sea razonable (22).

Cierto es que, al expedirse sobre el reclamo por daños y perjuicios ventilado en ese mismo precedente, que había sido fundado en derecho común, la CS consideró “impensable” el otorgamiento de facultades jurisdiccionales a la Administración sin limitación material de ninguna especie (23) y que asimismo ha censurado el desposeimiento total de atribuciones en perjuicio del Poder Judicial (24). No obstante, resulta innegable que, en ciertas condiciones, el alto tribunal nacional ha reputado constitucional el ejercicio de función jurisdiccional por parte de órganos administrativos.

(21) Conf. CS, Fallos 247:646 y su familia CS, Fallos 244:548; 253:485; 293:213; 305:129; 301:1103; 310:2159; 311:334; y 327:367.

(22) Conf. CS, Fallos 328:651, consid. 12 in fine.

(23) Conf. Fallos 328:651, consid. 14 y 15.

(24) Conf. CS, Fallos 333:935, consid. 10.

A tenor de la jurisprudencia reseñada, la asignación al TFABA de atribuciones jurisdiccionales no resulta pasible de objeciones constitucionales. Ello es así, en primer lugar, porque la normativa legal aplicable asegura un amplio control judicial de sus decisiones (25). Por otra parte, el organismo que nos ocupa no se encarga de dirimir cuestiones de derecho común ni litigios entre particulares, características que lo alejan de las situaciones puntuales analizadas en "Ángel Estrada", donde se establecieron las restricciones antes comentadas. Sin perjuicio de lo indicado, el TFABA constituye, al igual que el TFN (26), un típico ejemplo de organismo que cumple a simple vista con las exigencias establecidas en el precedente referido, en cuanto ha sido creado por ley (27), cuenta con garantías de independencia e imparcialidad similares a las del Poder Judicial (28) y se encuentra razonablemente justificado —entre otras— por las características de la materia abordada, la cual

(25) Arts. 131 y 132, Cód. Fiscal; 2º, ley 12.074 (texto según ley 13.405); y punto IV de este trabajo.

(26) Conf. entre otros SPISSO, R. R., "Facultades de la administración, del Tribunal Fiscal de la Nación y las convenciones sobre derechos humanos", LA LEY 2014-D-681; HALPERIN, D. A., "La reforma tributaria. Su inconstitucionalidad con motivo de la falta de independencia atribuida al Tribunal Fiscal de la Nación", LA LEY 2018-B-1104, donde se examina la situación del TFN a la luz de la doctrina de "Ángel Estrada".

(27) Su antecedente directo (la Cámara Fiscal de Apelación) se remonta al Código Fiscal aprobado en 1948 (ley 5246), en el que posteriormente se introdujo la modificación que dio origen al TFABA (dec.-ley 9145/1956). Tiempo más tarde se dictó su ley orgánica (dec.-ley 7603/1970 y mod.) y luego el Código Fiscal actualmente vigente (ley 10.397 y modif., t.o. por res. 39/2011), donde también se lo regula.

(28) Conf. arts. 2º, 4º y 10, dec.-ley 7603/1970 y modif. Tales garantías se relacionan, principalmente, con la designación de sus miembros (realizada por el Poder Ejecutivo, con acuerdo de ambas cámaras de la legislatura, previa selección de los aspirantes mediante un concurso de antecedentes); su eventual remoción (previa decisión sobre la concurrencia de ciertas causales por un jurado presidido por el Procurador de la SCBA e integrado con cuatro abogados de la matrícula, nombrados por el Poder Ejecutivo a propuesta del Colegio de Abogados de la Provincia) y la manera de calcularse sus salarios (equiparados a los de los jueces de las cámaras de apelación del Poder Judicial de la provincia).

ha motivado la creación de organismos de naturaleza similar en el derecho comparado (29).

A pesar de que la validez constitucional de la función ejercida por el TFABA no resulta discutible, su clasificación como jurisdiccional suele ser resistida en el orden bonaerense. En gran parte, esto se debe a que, en dicho ámbito, el proceso contencioso administrativo fue tempranamente abordado y delimitado mediante principios claros, precisos y de avanzada para su época, que —en lo que interesa aquí destacar— obstaban a reconocer en las autoridades administrativas el ejercicio de función jurisdiccional.

Ya la Constitución de 1873 atribuía las causas contencioso-administrativas a un órgano integrante del Poder Judicial, la SCBA, que intervenía en única instancia y juicio pleno, previa denegación de la autoridad administrativa competente. Era entonces necesario el pronunciamiento negativo de esta última para que las cuestiones planteadas por los particulares pudiesen ser luego llevadas a conocimiento del Poder Judicial, pero aquella decisión no era asimilada al ejercicio de jurisdicción, sino que se la consideraba un mero correlato de la propia función administrativa (30).

Dentro del esquema referido, las sentencias del TFABA fueron desde sus inicios tratadas como resoluciones definitivas, equivalentes a decretos del Poder Ejecutivo e impugnables como tales por medio de la acción contencioso-

(29) Existen en el mundo distintos ejemplos de organismos especiales con competencia tributaria que responden a variadas alternativas de diseño institucional, tales como la Tax Court estadounidense (expresamente mencionada en la exposición de motivos del proyecto que antecedió al dictado de la ley 15.265, a través de la cual se creó en 1960 el TFN), las comisiones tributarias italianas o los tribunales económico-administrativos españoles, entre otros.

(30) Al respecto, explicaba Luis V. Varela: "...el Poder Ejecutivo [...] juzga y decide el caso concreto que, ante él, presenta un particular [...]. No habría gobierno posible si la autoridad no tuviese atribuciones para decidir administrativamente todo lo que a la Administración y a su autoridad pública se refiera" (v. exposición de motivos al proyecto de ley de lo contencioso-administrativo, disponible en línea en <https://intranet.hcdiputados-ba.gov.ar/refleg/l2961.pdf>).

administrativa **(31)**. Debido a la pertenencia del TFABA a la estructura de la Administración, la SCBA negó además en alguna oportunidad que dicho organismo ejerciera funciones jurisdiccionales **(32)**.

En la actualidad, el último párrafo del art. 166 de la Constitución provincial, reformada en 1994, asigna a los "tribunales competentes en lo contencioso administrativo" el conocimiento de "[l]os casos originados por la actuación u omisión de la Provincia [...] en el ejercicio de funciones administrativas..." Una razonable interpretación, armónica con la tradición precedentemente reseñada, lleva a estimar incluidos en dicha previsión los conflictos originados por la actividad del TFABA **(33)**, que, como tal, es enjuiciable ante la Justicia contencioso-administrativa provincial.

Sin perjuicio de lo señalado, entiendo que una adecuada caracterización de la función que desempeña el TFABA debe tener en cuenta fundamentalmente las garantías de independencia e imparcialidad que asisten a sus miembros **(34)**.

(31) Conf. AyS 1957-II-367; 1957-IV-250, 412, 414, 484 y 563; 1959-III-393; 1959-IV-430; 1961-III-321. En realidad, varios de estos fallos se refieren a la Cámara Fiscal, antecedente directo del TFABA.

(32) Conf. causa B. 53.739, 11/07/1995, "Agroganadera del Sur".

(33) Así se desprende de lo expuesto por el doctor Soria en el sentido de que el art. 2º de la ley 12.074 (modif. por la ley 13.405), norma que le atribuye a las cámaras de apelación en lo contencioso-administrativo competencia originaria para entender en las demandas promovidas contra sentencias definitivas del TFABA, respeta los lineamientos establecidos por el art. 166 de la Constitución provincial reformada (v. su voto en las causas A. 69.346, 22/08/2012, "Orbis Mertig", y A. 70.155, 23/12/2013, "Instituto Médico Constituyentes". V. también punto IV y nota 50 de este trabajo).

(34) Más allá de lo expuesto, resulta evidente la intención legislativa de dotar al TFABA de otros atributos semejantes a los del Poder Judicial: su ley orgánica lo califica como "tribunal de alzada"; encomienda la representación y patrocinio de los particulares a los profesionales autorizados para actuar en causas judiciales (es decir, a los abogados, si bien también pueden hacerlo los contadores, conf. art. 120 del Cód. Fiscal —t.o. 2011—); establece un período de "feria" de un mes durante el mes de enero; y alude al dictado de "exhortos", "oficios", "acuerdos", "plenarios" y "sentencias", firmados o refrendados por el secretario o, eventualmente, el prosecretario del

Estas últimas constituyen uno de los requisitos principales de la jurisdicción **(35)** y son las que permiten que el organismo resuelva los recursos sometidos a su decisión como un verdadero tercero, ajeno al conflicto planteado entre dos partes adversas (el fisco y los contribuyentes o responsables), a diferencia del supuesto en que quien revisa el acto cuestionado es el superior jerárquico del mismo órgano administrativo que lo dictó **(36)**.

Contra las decisiones definitivas emitidas por el TFABA, tanto a los particulares como a la provincia de Buenos Aires les queda la posibilidad de entablar demanda contencioso-administrativa (conf. arts. 131 y 132, Cód. Fiscal —t.o. 2011—). Es decir que el Poder Ejecutivo se encuentra imposibilitado de modificar por sí mismo dichas decisiones a través de la vía del control jerárquico o cualquier otra. Esto reafirma la independencia de los vocales del TFABA y, a menos que se asuma un criterio puramente orgánico, lo cual enfrenta el obstáculo de la jurisprudencia de la CS, implica que sus pronunciamientos revisten fuerza de verdad legal, sin perjuicio de la eventual revisión del acto dictado en sede judicial.

Tal como ha sido descripta, la tarea del TFABA constituye ejercicio de función jurisdiccional o, si se prefiere utilizar un término que permita diferenciarla de la desempeñada en el ámbito del Poder Judicial, cuasi jurisdiccional. En cambio, no parece conveniente equipararla sin más a la simple realización de función administrativa, dado que por su naturaleza no se asemeja a esta.

organismo (conf. arts. 12, 13 bis, 15 a 17, 19, 23 a 24 y 27 a 29, dec.-ley 7603/1970 y mod.).

(35) Así lo sostienen autores como Fiorini, Diez, Villegas Basavilbaso, Gordillo, Comadira, Hutchinson y Luqui, entre otros. Cassagne descarta que las garantías de independencia e imparcialidad sean notas esenciales de la función jurisdiccional ejercida por la Administración, pero considera que se trata de requisitos necesarios para que dicha actividad pueda ser considerada constitucional.

(36) Esta es la razón por la cual la resolución del recurso de apelación por parte del TFABA puede ser considerada función jurisdiccional o bien cuasi jurisdiccional, mientras que la resolución del recurso de reconsideración por parte de ARBA (vía optativa y excluyente respecto de la anterior) debería ser entendida desde este punto de vista como función administrativa.

Baste remitirse en tal sentido a lo expuesto en el punto anterior, donde se aludió a la importancia de la posición del órgano estatal (el TFABA actúa como tercero independiente) y a la forma de realizar el interés público (el TFABA lo persigue de modo mediato e indirecto, a través de la solución del conflicto que se le presenta).

La conjunción de la índole jurisdiccional de la *función* con el carácter administrativo del *órgano* conduce a calificar el TFABA como un *tribunal administrativo*. Admitir la existencia de tal clase de instituciones dentro del sistema constitucional argentino es también una cuestión que genera importantes resistencias en un sector de la doctrina. En cierta medida, esto es así porque la expresión suele ser entendida con el sentido que adquiere en el derecho francés, donde se la utiliza para órganos integrantes de la Administración, con función jurisdiccional y competencia general en materia de derecho administrativo, cuyas decisiones resultan irrevisibles por los tribunales judiciales. Se trata claramente de un esquema incompatible con los arts. 109 y 116 de la CN, entre otras disposiciones. Sin embargo, no necesariamente debería pensarse en ese significado (37) al emplearla en nuestro país, donde puede servir para aludir a la particular situación institucional de organismos como el analizado en este trabajo, lo que genera distintos efectos.

Antes de concluir este apartado, viene al caso mencionar que la propia SCBA ha reconocido alguna vez en el proyecto de creación del TFA-BA "...el propósito de emplazar, en el ámbito del Poder Ejecutivo, un órgano con funciones jurisdiccionales, dotado de la independencia necesaria para el adecuado ejercicio de su co-

(37) El propio Bosch demostraba lo convencional de la expresión "tribunales administrativos", al señalar que la usaría con el sentido proveniente del derecho francés, a menos que expresamente indicara lo contrario, como por ejemplo al examinar el sistema de los países anglosajones (v. BOSCH, J. T., "¿Tribunales judiciales o tribunales administrativos para juzgar a la administración pública?", Víctor P. de Zavalía, Buenos Aires, 1951, ps. 25 y 195).

metido..." (38), y que igualmente lo ha denominado "tribunal administrativo" (39).

III. Principios y normas aplicables al procedimiento ante el TFABA

La calificación del TFABA como tribunal administrativo, con el sentido anteriormente indicado, resume adecuadamente su naturaleza híbrida y proporciona una explicación de los distintos principios, a veces contradictorios, que organizan tanto su funcionamiento en general como el procedimiento desarrollado ante su seno.

Algunos de estos se relacionan con el carácter indiscutiblemente administrativo del órgano en cuestión, que proyecta consecuencias en el plexo normativo aplicable. Cabe recordar que el procedimiento tributario bonaerense constituye uno de los regímenes especiales mencionados por el art. 1º de la LPABA, de manera tal que esta preceptiva rige supletoriamente en el campo que nos ocupa (40). Esta regla, en general, "...el procedimiento para obtener una decisión o una prestación de la Administración Pública de Buenos Aires y el de producción de sus actos administrativos" (conf. art. cit.), lo que sin dudas comprende al TFABA, debido a su ubicación institucional.

En las palabras utilizadas por la disposición transcrita reside una de las razones que conducen a hablar de "procedimiento" y no de "proceso" cuando se alude a la instancia del TFABA, a la cual se suman otras, tales como la tradición de distinguir entre ambos conceptos según nos encontremos o no frente a un órgano propiamente judicial, y que el primero es el vocablo utilizado por el Código Fiscal al referirse a la determinación de oficio y sus vías recursivas (v. sus arts. 112, 113 y 116, entre otros).

(38) Conf. SCBA, causa B. 64.532, 03/10/2012, "Sáenz". En similar sentido, v. —para el Tribunal de Cuentas— causas A. 70.231, 23/12/2013, "Carena"; y A. 70.944, 21/09/2016, "Liera". Para el TFN, ver CS, 27/06/2002, "Balsalúa" (CS, Fallos 325:1418).

(39) Conf. SCBA, causa B. 72.999, 17/06/2015, "Obras Sanitarias Sociedad del Estado".

(40) BOTASSI, C. A. - OROZ, M. H. E., "Procedimiento administrativo de la Provincia de Buenos Aires" cit., ps. 61 y 81.

De la inserción institucional del TFABA deriva también que sus denominadas “sentencias” (v. arts. 27 a 29 del dec.-ley 7603/1970, entre otros) deban ser tratadas como actos administrativos, sometidos en principio a los mismos requisitos de validez y limitaciones que cualquier otro. Esto se advierte, por ejemplo, en su vía de impugnación judicial, si bien esta presenta ciertas particularidades. Las razones constitucionales que impiden que la Administración ejecute por sí misma sus propios actos cuando ello implique afectación del derecho de propiedad deben ser igualmente extendidas a las decisiones del TFABA, que no son consideradas “sentencias” en los términos de los arts. 17 y 31 de la CN y provincial, respectivamente. De allí que tales pronunciamientos resulten ejecutables por vía de apremio, es decir, con la debida intervención de un órgano judicial [conf. art. 104, inc. b) del Cód. Fiscal y ley 13.406].

Argumentos similares a los previamente vertidos impactan en el régimen laboral de quienes cumplen funciones en el TFABA. Si bien los vocales se encuentran equiparados salarialmente por el art. 4º de la ley orgánica a los jueces de las cámaras de apelación del Poder Judicial y ello acarrea consecuencias frente al pago del impuesto a las ganancias (41), en supuestos diferentes, la asimilación del personal de cada una de tales estructuras, sujeto a estatutos distintos, ha sido descartada (42).

En otros aspectos, la regulación de la actividad del TFABA se corresponde con el ejercicio de función jurisdiccional o cuasi jurisdiccional. El art. 20 inc. c) de la ley orgánica del TFABA lo autoriza incluso a disponer el allanamiento de domicilios con fines probatorios, precepto de nula aplicación en la práctica, que resulta posible de objeciones constitucionales (conf. arts. 18, CN y 24, Const. prov.), pero que se encuentra vigente. En un sentido parcialmente análogo, cabe advertir que la facultad otorgada al TFABA para aplicar la jurisprudencia de la CS y de la

SCBA que haya declarado la inconstitucionalidad de normas tributarias (conf. arts. 12, Cód. Fiscal y 14, dec.-ley 7603/1970) encierra en definitiva una versión limitada de la potestad de control constitucional propia del Poder Judicial, que las disposiciones legales no les reconocen a los restantes organismos administrativos.

En cuanto al procedimiento, merece puntuarse que el diseño de la normativa especial aplicable (Código Fiscal, dec.-ley 7603/1970, Reglamento de Procedimiento —ac. ext. 203/00—, etc.) refleja similitudes con los procesos judiciales, como se advierte en algunas manifestaciones de los principios dispositivo y de preclusión (43). Sin desmedro de lo expuesto, el cuerpo tiene el deber de impulsar de oficio las actuaciones y cuenta con amplias facultades tanto para establecer la verdad de los hechos controvertidos como para resolver el caso sin perjuicio de lo alegado por las partes (conf. art. 15, dec.-ley 7603/1970).

Cuadra agregar que los recursos de apelación examinados por el TFABA deben reunir requisitos formales especiales, que suelen ser evaluados de manera estricta, aunque su incumplimiento puede ser subsanado (conf. arts. 115, 120 y 121, Cód. Fiscal; y 11, Ac. Ext. 203/00).

La legislación comentada se ocupa, además, de asegurar la contradicción entre el particular y el fisco, cuya posición no solo aparece reflejada en el acto impugnado, sino también en los escritos presentados frente al traslado corrido para contestar agravios y —en su caso— oponer excepciones, algunas de las cuales son de previo y especial pronunciamiento (conf. arts. 122 y 123, Cód. Fiscal).

Mediante una fórmula que parece extraída del actual art. 253 del Cód. Proc. Civ. y Com., el art. 128 del Cód. Fiscal prescribe que “[e]l recurso de apelación comprende el de nulidad”, y a continuación alude a varios requisitos de los actos administrativos impugnados, cuya omisión trae aparejada aquella consecuencia.

(41) Conf. TFN, sala D, 25/08/2014, “Carné” y CNCAF, sala V, 16/10/2015, “Carné”.

(42) Conf. SCBA, causa B. 63.394, 20/05/2005, “Carbonell”. Ver también las causas citadas en la nota 38. Una discusión diferente se dio en la causa B. 64.884, 06/07/2005, “Folino”.

(43) V. por ej. art. 126 del Cód. Fiscal, que consagra como carga del recurrente la producción de prueba dentro del plazo de sesenta días, y lo hace correr, en su caso, con las consecuencias de su negligencia.

Ciertamente no todas, pero varias de las reglas recién descritas y otras que por razones de método se abordarán más adelante se oponen entre sí o al menos suscitan interrogantes sobre la aplicación de los principios y normas en juego.

Para resolverlos, debe considerarse lo dispuesto por el art. 4º del Cód. Fiscal, conforme al cual, en los casos no previstos por dicho cuerpo legal, debe acudir de manera supletoria a las disposiciones de la Ley de Procedimiento Administrativo, los códigos de procedimiento de la provincia en lo contencioso-administrativo, lo civil y comercial, lo penal, y la Ley del Tribunal Fiscal de Apelación.

Señala el profesor Botassi que el orden de enunciación recién reproducido no es aleatorio, que las lagunas normativas deben cubrirse prioritariamente con la LPABA, si la cuestión por resolver se presenta en el terreno de lo estrictamente ritual o procedimental, y que recién en caso de silencio de aquel ha de acudir a los códigos procesales, diseñados para un sistema diverso, caracterizado por la presencia de una autoridad imparcial perteneciente al Poder Judicial (44).

Sin embargo, específicamente en lo que atañe a la situación del TFABA, entiendo que el hecho de que el legislador no haya establecido de manera explícita el orden en que debe realizarse la aplicación supletoria de los plexos normativos referidos habilita una interpretación que acuda preferentemente, según el caso, al que de todos ellos resulte más adecuado, por corresponderse de mejor manera con la independencia e imparcialidad de sus miembros, con la función cumplida por el organismo, con su evidente finalidad de constituir una garantía para los particulares en el ámbito de la Administración, con el carácter administrativo de las actuaciones y con el diseño constitucional y legal en general.

Nótese que la enumeración del art. 4º del Cód. Fiscal menciona en último término la propia ley orgánica del TFABA, lo que no podría llevar al

absurdo de postular que las disposiciones de esta regulan la actividad de dicho organismo solo en defecto de otras previsiones, contenidas en cuerpos normativos destinados a fines diversos.

A su vez, por citar un ejemplo, la circunstancia de que la referida ley orgánica cuente con un precepto específico que faculta ampliamente a las partes, sus representantes y letrados a tomar conocimiento de las actuaciones (art. 18, dec.-ley 7603/1970) no debería llevar a desconocer en el ámbito del TFABA la vigencia de las garantías adicionales que, con relación al pedido de vista, fueron introducidas por la ley 14.229 al art. 11 de la LPABA.

Corroboro el criterio hermenéutico amplio aquí propiciado la decisión adoptada por el TFABA mediante su acuerdo plenario nro. 05/04. En dicha oportunidad, el organismo fijó por unanimidad doctrina sobre el plazo aplicable a los pedidos de aclaratoria de sus sentencias, inclinándose por el de cinco días, establecido por el art. 267 *in fine* del Cód. Proc. Civ. y Com. Bs. As., en lugar del de cuarenta y ocho horas, consagrado por el art. 116 de la LPABA. A tal fin, el tribunal tuvo en cuenta, además de la supletoriedad establecida por el art. 4º del Cód. Fiscal, la necesidad de garantizar con mayor amplitud el derecho de defensa de las partes, entre otros argumentos.

De manera similar, en la jurisprudencia de la SCBA se registran ciertos precedentes donde se aplicaron supletoriamente reglas del Cód. Proc. Civ. y Com. Bs. As. y otros donde se proclamó que el TFABA debía observar las normas y principios de la LPABA, siempre con la mira puesta en el respeto del derecho de defensa.

Así, en la causa B. 48.445, "Ghichon", sent. del 13/08/1985, suscitado bajo la vigencia del paradigma del proceso contencioso-administrativo revisor, plasmado en el antiguo Código Varela, la mayoría de la Corte entendió posible ingresar en el tratamiento de la legitimidad de ciertas sanciones, en virtud de lo prescripto por los arts. 4 del Cód. Fiscal y 273 del Cód. Proc. Civ. y Com. Bs. As. (45), pese a que el tema había sido omi-

(44) BOTASSI, C. A., "Ámbito de aplicación del Código Fiscal. El régimen normativo supletorio", en BOTASSI, C. A. - OROZ, M. H. E. (dirs.) - MAMMONI G. A. (coord.), *Procedimiento tributario bonaerense*, Librería Editora Platense, La Plata, 2ª ed., 2014, ps. 28 y ss.

(45) De acuerdo con esta norma, "el Tribunal podrá decidir sobre los puntos omitidos en la sentencia de pri-

tido por el TFABA y no se había solicitado en su momento aclaratoria del pronunciamiento.

En cambio, en la causa B. 53.739, “Agroganadera del Sur”, sent. del 11/07/1995, la SCBA entendió aplicables las normas de la LPABA, sostuvo que la remisión del art. 4º del Cód. Fiscal a la legislación procesal no implica asignación de funciones jurisdiccionales y cuestionó el uso del instituto de la preclusión en el procedimiento ante el TFABA, donde entendió que debían privilegiarse otros principios, como la actuación de oficio y el formalismo moderado. Consecuentemente, la SCBA descalificó entonces la decisión del TFABA que, luego de desestimar por extemporáneo el escrito a través del cual el recurrente había tratado de acompañar la documentación que acreditaba su representación, declaró mal concedido el recurso de apelación interpuesto, en virtud de defectos en la personería del impugnante.

Un antecedente similar al recién comentado se registró en la causa B. 55.910, “Llorente Hnos”, sent. del 28/04/1998, en el cual la SCBA consideró que el TFABA procedió con excesivo rigor formal y —en cuanto interesa señalar— añadió que la revisión de la personería aceptada por el organismo recaudador al admitir el recurso de apelación violaba el principio de preclusión.

Por su parte, en la causa B. 66.926, “Kook Westcott”, sent. del 06/07/2005, la SCBA dio curso a un amparo por mora interpuesto contra el TFABA, en cuyo marco consideró verificado inicialmente un retardo injustificado para resolver. Cuestionó allí que no se hubiese intimado al particular a subsanar las deficiencias formales de su presentación, en el entendimiento de que ello conspiraba “...contra los principios y reglas que informan el procedimiento administrativo en punto al impulso de oficio, celeridad, economía y eficacia en el trámite”.

También en la causa B. 66.398, “Banco de Servicios Financieros”, sent. del 06/10/2010, la SCBA estimó que el principio de formalismo

mera instancia, aunque no se hubiese pedido aclaratoria, siempre que se solicitare el respectivo pronunciamiento al expresar agravios”. Un antecedente similar se registró en la causa B. 47.809, 02/10/1979, “Micro Mar” (conf. AyS 1979-III-310).

moderado resulta aplicable en general al procedimiento tributario. Junto con este argumento, invocó la doctrina que censura el rigorismo ritual, la garantía de debido proceso y el principio de *acceso irrestricto a la jurisdicción*. Sobre la base de tales argumentos, resolvió dejar sin efecto el pronunciamiento a través del cual el TFABA se había declarado incompetente en el recurso de apelación presentado contra la intimación a pagar una supuesta deuda correspondiente a anticipos del impuesto sobre los ingresos brutos, para determinar la cual no se había dictado un acto que reuniera los requisitos esenciales que debe verificar la resolución de determinación de oficio (46).

En definitiva, lo que pretende plantearse aquí es que, frente a la remisión practicada en el art. 4º del Código Fiscal, las especiales características institucionales y la función del TFABA permiten acudir a las mejores pautas de distintos cuerpos normativos, con el horizonte de asegurar las garantías que motivan la existencia del organismo en cuestión, sin que ello importe desnaturalizar su rol como conductor de un litigio entre partes adversas. La finalidad expuesta puede lograrse igualmente mediante la utilización del mecanismo de la analogía, en los términos del art. 6º del mismo cuerpo legal.

IV. Sobre el proceso judicial de impugnación de las sentencias del TFABA

A fin de poner en perspectiva la cuestión de los principios aplicables al procedimiento desarrollado ante el TFABA, conviene resaltar que el proceso de impugnación judicial de las sentencias dictadas por dicho organismo cuenta con ciertas particularidades.

Antes de la reforma constitucional de 1994, la materia era sometida en única instancia y juicio pleno a la SCBA (47), mientras que, en la actualidad, el art. 2º de la ley 12.074 (texto según ley 13.405) atribuye a las cámaras de apelación en lo contencioso-administrativo la competencia para entender, en instancia originaria y juicio pleno, en las demandas promovidas contra sentencias definitivas del TFABA.

(46) Se puso así en entredicho el criterio adoptado mediante el acuerdo plenario nro. 03/03 del TFABA.

(47) Ver punto II de este trabajo.

De lo expuesto se desprende que el control judicial de estas últimas nunca fue estructurado en el plano provincial mediante la técnica de los denominados “recursos directos”, sino que la vía establecida a tal fin [“demanda contencioso-administrativa” o “pretensión anulatoria” en la actualidad (48)] revistió siempre el carácter de una verdadera acción, tramitada a través de un proceso de conocimiento amplio.

Así como en el pasado no obstaba a dicha conclusión la circunstancia de que la revisión estuviese a cargo del máximo tribunal provincial, ello no se ve alterado hoy en día por el hecho de que sean las cámaras de apelación en lo contencioso-administrativo (49) las que intervienen en estos supuestos como instancia judicial originaria.

Cabe advertir que, en las causas A. 69.346, “Orbis Mertig”, sent. del 22/08/2012 y A. 70.155, “Instituto Médico Constituyentes”, sent. del 23/12/2013, la SCBA declaró expresamente la constitucionalidad del citado art. 2º de la ley 12.074. Para así resolver, el alto tribunal consideró que la existencia de control judicial suficiente —sobre los hechos y el derecho, con amplias facultades de debate y prueba— se encontraba asegurada; que la garantía de la doble instancia no se extendía a las controversias resueltas por el TFABA, órgano que, como puede apreciarse, no es equiparado por la SCBA a una primera ni segunda instancia judicial; y que el carácter imparcial de aquel, su alta especialización y los principios de economía y celeridad procesal daban cuenta de la razonabilidad de la solución legal discutida, sin perjuicio de las diferencias con el régimen impugnatorio judicial previsto para el resto de los órganos administrativos, que por regla se inicia en los juzgados de primera instancia (y no en las cámaras) en lo contencioso-administrativo (50).

(48) V. arts. 131 y 132, Cód. Fiscal —t.o. 2011—; y 12 inc. 1º, CCA (texto según ley 13.101).

(49) Aunque el TFABA tiene sede en La Plata (conf. art. 13, dec.-ley 7603/1970), desde el punto de vista territorial no resulta competente únicamente la cámara con asiento en dicha ciudad, sino también las restantes, lo que contribuye a la descentralización (conf. SCBA, causa B. 72.999, 17/06/2015, “Obras Sanitarias Sociedad del Estado”).

(50) Mediante voto concurrente, el doctor Soria sostuvo, además, en tales oportunidades, que el precepto en-

En otro orden, merece señalarse que, de acuerdo con la actual doctrina del máximo tribunal provincial, la necesaria correspondencia entre la pretensión esbozada ante la Administración y la contenida en el escrito inicial del juicio, derivada del proclamado “carácter revisor” asignado antaño a la jurisdicción contencioso-administrativa, ya no es predicable sin más para el régimen de enjuiciamiento de los casos administrativos (incluidos los tributarios) (51).

Las circunstancias apuntadas, relativas al *proceso* judicial, deben ser también tenidas en cuenta en el momento de decidir en el marco de *procedimientos* desarrollados ante organismos de la Administración, por cuanto pueden funcionar allí como pautas orientadoras. En este sentido, la CS ha sostenido (aunque con relación al instituto del plazo de gracia) que, en virtud del principio de formalismo moderado, resulta incongruente negar en el procedimiento administrativo lo que está permitido en el ámbito de la Justicia (52).

El panorama normativo bonaerense se aparta en el punto analizado de lo que sucede en el orden tributario nacional, donde la principal vía

juiciado resulta compatible con el art. 166 de la Constitución provincial reformada en 1994, entre otras, porque: a) el recaudo de la doble instancia no está impuesto ni surge implícito de esta disposición; b) la regulación se adecua a la especialización del fuero contencioso; c) el objetivo del abandono de la anterior jurisdicción concentrada en la SCBA se halla adecuadamente cumplido; y d) la solución legal resulta admisible y razonable, por motivos de economía y celeridad y por tratarse de uno de los principales “tribunales administrativos” de la provincia, con singular estructura, aptitud e independencia funcional. En cuanto a la suficiencia del control judicial dispuesto, interesa añadir que el doctor Soria la consideró satisfecha, debido a que la ley canaliza la tutela del interesado a través de un proceso plenario, sin ceñir la revisión ni “... replicar el formato de los equivocadamente denominados ‘recursos directos’ (medio de impugnación de los actos administrativos frecuentemente escogidos en el orden nacional...)”.

(51) Conf. SCBA, causa B. 62.495, 02/07/2008, “López Ruf”; B. 60.825, 12/09/2009, “Rojas”; B. 59.464, 15/06/2011, “González, Juan de Dios”; y A. 72.456, 23/10/2019, “Bernard”, entre otras.

(52) Conf. CASSAGNE, ob. cit., p. 973; y CS, 05/10/1978, “Fundación Universidad de Belgrano” (Fs. CS 300:1070). Ver también SCBA, causa B. 57.987, 14/04/2004, “Chipolini”.

judicial para impugnar las sentencias del TFN es el “recurso directo de revisión y apelación limitada”, que, como su nombre lo indica, presupone un conocimiento restringido. En efecto, frente a la interposición de dicho remedio, la cámara nacional competente debe, en principio, tener por válidas las conclusiones del acto impugnado sobre los hechos probados y no puede considerar aspectos no planteados ante los órganos inferiores, entre otros impedimentos que, aunque cuenten con excepciones, han sido tachados de irrazonables e injustificados por parte de la doctrina (53).

V. Algunas cuestiones puntuales en torno al procedimiento ante el TFABA

A la luz de las nociones previamente desarrolladas, se analizarán a continuación ciertas cuestiones puntuales relacionadas con el procedimiento ante el TFABA, que suscitan interrogantes sobre los principios y las normas en juego.

En determinados supuestos, las dudas provienen de la comparación entre el recurso de apelación y el de reconsideración. Ambos constituyen remedios administrativos que proceden contra actos que determinan gravámenes o —en materia catastral— valuaciones fiscales, imponen multas, liquidan intereses, rechazan repeticiones de impuestos o deniegan exenciones (54). De ellos, solo el primero es resuelto por el TFABA; el restante es decidido por superiores jerárquicos del propio organismo recaudador, lo cual excluye las razones consideradas en este trabajo para hablar de función jurisdic-

(53) Cfr. arts. 86 y 192 a 196, ley 11.683; DÍAZ SIEIRO, H. D., "El proceso contencioso tributario", en GARCÍA BELSUNCE, H. (dir.), *Tratado de tributación*, Astrea, Buenos Aires, 2003, t. I, v. 2, ps. 331-333; BELLORINI, J. I., "Mecanismos impugnativos contra las decisiones del Tribunal Fiscal de la Nación: el recurso de revisión y apelación limitada", RDP, 2004 [1], p. 141-171, entre otros.

(54) Conf. arts. 115, Cód. Fiscal; y 84 a 84 *ter*, Ley de Catastro 10.707 —texto según leyes 13.405, 14.200 y 14.983—. Para poder optar por el recurso de apelación (se trata en la actualidad de vías alternativas y excluyentes), es necesario que el monto de la obligación fiscal determinada y de la multa aplicada, el de cada uno de estos conceptos o el del gravamen intentado repetir, supere la cantidad de \$ 50.000.

cional o cuasi jurisdiccional (55). De esta circunstancia y de las normas aplicables pueden surgir diferencias, pero —como se verá— también semejanzas.

Otros aspectos problemáticos se relacionan con los principios que estructuran ciertos institutos en el procedimiento administrativo y en el proceso judicial, respectivamente. Por ejemplo, en materia de requisitos de los recursos, nulidades, congruencia, verdad material y división de poderes.

Asimismo, existen materias, como la regulación de honorarios o el control de constitucionalidad de normas tributarias, reguladas con cierta claridad en un determinado sentido, que de cara a una eventual reforma legislativa podrían ser revisadas, por los argumentos que más adelante se sintetizarán.

V.1. Lugar y plazo para la interposición del recurso

Al igual que el recurso de reconsideración, el de apelación debe ser interpuesto dentro de los quince días posteriores a la notificación del acto que se pretenda impugnar (conf. art. 115, Cód. Fiscal), pero las consecuencias que se derivan del incumplimiento de dicho plazo no son necesariamente iguales en uno y otro caso.

Aunque se trata en ambos supuestos de términos perentorios, el art. 74 de la LPABA ordena que aquellos remedios administrativos articulados luego del vencimiento sean abordados en su caso como denuncias de ilegitimidad, en vista del interés público en el respeto de la legalidad. Sin embargo, este deber alcanza al “órgano superior” de la Administración activa, no así al TFABA, que suele declarar su incompetencia en la materia (56).

En cuanto al cómputo del plazo en cuestión, debe practicarse sobre días hábiles administrativos (conf. art. 3º, Cód. Fiscal), teniendo en cuenta, en el caso del recurso de apelación, los que reúnan esa condición para el TFABA, que

(55) Ver punto II de este trabajo, especialmente nota 36.

(56) Conf. TFABA, Sala III, 13/12/2018, "Lanchas del Sur" y sus citas.

pueden variar respecto de los de ARBA, en especial debido al período de feria de aquel durante el mes de enero (57).

Cuadra añadir que en el TFABA resulta de aplicación el denominado “plazo de gracia” de las primeras horas hábiles del día siguiente al del vencimiento. En la actualidad esto se deriva de lo prescripto por el art. 69 de la LPABA (texto según ley 13.708), pero en el pasado se arribaba a la misma conclusión sobre la base de lo dispuesto por el art. 124 del Cód. Proc. Civ. y Com. Bs. As. (58). En virtud del principio de formalismo moderado, se ha presumido también la interposición en término, frente a la falta de constancia de la hora de presentación en el sello fechador (59).

Con respecto al lugar donde debe hacerse la presentación, el art. 116 del Cód. Fiscal alude a la autoridad de aplicación, en particular a la dependencia y al domicilio establecidos en la resolución impugnada o —en su defecto— a aquella que hubiera dictado la resolución recurrida, mientras que los arts. 121 y 129 del mismo cuerpo legal prescriben que, en el caso de que las actuaciones no fuesen elevadas al TFABA en el plazo de cinco días, el particular podrá dirigirse directamente a este organismo.

Los profesores Bueno y Carballal explican que, si el recurso fuera presentado ante cualquier otra dependencia de ARBA, debería ser adjuntado a las actuaciones principales y tratado, reputándose válidamente incoado (60). Considero que la aplicación del principio de formalismo moderado podría llevar a proceder de manera similar en el supuesto de que, por error,

(57) Conf. art. 19, dec.-ley 7603/1970 y modif.; TFABA, sala II, 03/12/2019, "Pluspetrol".

(58) Conf. TFABA, 25/06/1985, "Iturria y Restivo"; y sala III, 03/09/2019, "L. Guillón".

(59) Conf. TFABA, sala III, 17/11/2011, "Lácteos Cono Sur".

(60) Conf. BUENO, C. E. T. - CARBALLAL, Á., "El procedimiento recursivo. El denominado contencioso tributario", en BOTASSI, C. A. - OROZ, M. H. E. (dirs.) - MAMMONI G. A. (coord.), *Procedimiento tributario bonaerense*, Librería Editora Platense, La Plata, 2ª ed., 2014, ps. 547-548 y 566.

la apelación se interpusiera en forma directa ante el TFABA (61).

V.2. La regularización de la deuda conformada

El art. 117 del Cód. Fiscal dispone que la mera interposición de los recursos de reconsideración o apelación suspende la obligación de pago, aunque no interrumpe el curso de los intereses. Esta solución se aparta del criterio general establecido por el art. 98 inc. 2º de la LPABA, que se limita a facultar a la Administración a suspender los actos impugnados cuando el interés público lo aconseje o el interesado invoque fundadamente perjuicio irreparable, como también del principio consagrado en el orden tributario nacional por el art. 167 de la ley 11.683, de acuerdo con el cual el recurso solo suspende la intimación de pago por la parte cuestionada. En contrapartida, la norma provincial citada en primer término establece un requisito de admisibilidad de los recursos conforme al cual resulta necesario regularizar la situación fiscal de los importes reclamados respecto de los cuales se preste conformidad.

Dicha exigencia se distingue del pago previo, fijado como condición de acceso al Poder Judicial en los casos de pretensiones contra actos administrativos que impongan obligaciones tributarias de dar sumas de dinero, no solo por funcionar en ámbitos diferenciados, sino también: a) porque en el procedimiento ante ARBA y el TFABA, el recaudo se extiende únicamente a los importes conformados, no a los controvertidos; b) porque alcanza allí con *regularizar* la deuda, por ejemplo, mediante un acogimiento a moratoria o una declaración jurada rectificativa, sin perjuicio de que, en el supuesto de no ser cancelada, aquella pueda exigirse mediante apremio; y c) porque en el proceso contencioso-administrativo se excluyen expresamente de la obligación las multas y los recargos (cfr. arts. 117, Cód. Fiscal; y 19, CCA —texto según ley 13.101—).

(61) TFABA, sala I, 25/10/2007, "Tren de la Costa", donde se consideró, como fecha de interposición del recurso de apelación, la correspondiente a la presentación realizada por error en forma directa ante un órgano incompetente (el TFN).

Más allá de estas desemejanzas entre uno y otro instituto, sobre la base de sus similitudes, los profesores Bueno y Carballal postulan la aplicación supletoria, en el procedimiento tributario, de lo dispuesto por el art. 19 del CCA, en cuanto dispone que, en caso de no haberse satisfecho el requisito, se intime previamente a su cumplimiento (62). Considero que la aplicación del principio de formalismo moderado debería llevar a proceder de igual manera, aun cuando la omisión no fuera advertida de oficio por el TFABA, sino por la representación fiscal al contestar el traslado del recurso de apelación y oponer excepciones. Se impone especialmente descartar en ese escenario la aplicación supletoria o analógica del art. 36, apdo. 2, inc. d) del CCA (texto según ley 13.101), cuya falta de razonabilidad ha sido resaltada en la doctrina (63).

V.3. Requisitos formales del recurso de apelación

El recurso de apelación cuenta con requisitos especiales: debe “...interponerse por escrito, expresando punto por punto los agravios que cause al apelante la resolución recurrida”; además, “[e]l recurrente deberá constituir domicilio en la ciudad de La Plata y ser representado o patrocinado por abogado o contador público matriculado en la provincia de Buenos Aires” (conf. art. 120, Cód. Fiscal).

Frente a la existencia de defectos formales en la presentación, corresponde intimar a su subsanación en el plazo de diez días, bajo apercibimiento de declarar firme la resolución recurrida, consecuencia impuesta también por la ley cuando “...se tratara de defectos formales insubsanables” (conf. art. 121, Cód. Fiscal).

Del juego de las normas recién transcritas deriva, ante todo, la importancia de determinar qué requisitos formales del recurso de ape-

lación pueden subsanarse con posterioridad a su interposición y cuáles no. La jurisprudencia del TFABA ha entendido que resultan subsanables la falta de acreditación de personería (64), la ausencia de patrocinio (65) y la falta de constitución de domicilio en La Plata, caso este último en que la persistencia en el incumplimiento tiene por efecto su fijación en los estrados del tribunal, lógica solución que se encuentra inspirada en el ordenamiento procesal (66). Por el contrario, la falta de firma ha sido considerada como una deficiencia no subsanable (67).

Fuera de lo expuesto, corresponde destacar que la expresión de agravios punto por punto constituye un requisito de importancia, que suele ser evaluado con estrictez por el TFABA. Al verificar su concurrencia, el organismo exige una crítica concreta y razonada del acto impugnado, términos extraídos de la legislación procesal (68), que en ocasiones ha sido incluso citada expresamente (69) y que parece constituir la razón que justifica ciertos criterios tradicionales en la materia, como el que veda la desconformidad generalizada (70), el que censura las meras reiteraciones de argumentos ya expuestos con anterioridad (71) o el que requiere que los escritos se autoabastezcan, sin permitirse la

(64) Ver TFABA, 02/05/1997, "Subdirección Delegación Morón (Laboratorios Bianchini)"; sala I, 13/07/2000, "Indalmar"; sala III, 19/09/2002, "Hotel Dos Reyes"; sala II, 27/12/2002, "Martigorena e Hijos", entre otras. Viene al caso mencionar que, en el ámbito del TFABA, se admite la actuación como gestor, en los términos del art. 48 del Cód. Proc. Civ. y Com. Bs. As. (v. por ej. sala II, 31/10/2019, "Rasic Hnos").

(65) Ver TFABA, sala I, 08/09/2011, "Las Flores"; sala III, 15/08/2013, "Dotta".

(66) Cfr. arts. 41, Cód. Proc. Civ. y Com. Bs. As.; 25 y 26, LPABA; TFABA, sala III, 06/11/2018, "Jaime Díaz".

(67) Conf. TFABA, 02/05/1991, "Dislence"; sala I, 18/02/2005, "Industria Sorazábal".

(68) Cfr. arts. 260, Cód. Proc. Civ. y Com. Bs. As.; y 56 inc. 3º, CCABA, sobre los requisitos del recurso de apelación judicial.

(69) TFABA, sala III, 20/02/2015, "Caños Luz".

(70) TFABA, sala II, 26/06/2014, "El Rápido Argentino".

(71) TFABA, sala III, 19/07/2011, "El Lucero de Tandil"; 05/05/2016, "Petrolera Argentina", sent. del; en contra: sala II, 11/02/2020, "Maycar".

(62) Conf. BUENO - CARBALLAL, ob. cit., ps. 543-545. Advierten los autores citados que el maestro Jarach reclamaba que no se confundiera el *solve et repete* con el requisito establecido por el Código Fiscal, cuyo fundamento explicaba: "[n]o puede prestarse el recurso para justificar la postergación del pago de obligaciones reconocidas expresa o tácitamente por el deudor...".

(63) Conf. ALANIZ, F. R., "La falta de sistematicidad en la regulación del pago previo en el Código Contencioso Administrativo bonaerense", RDA, 2018, 119, ps. 987 y ss.

remisión a presentaciones anteriores o posteriores (72).

Si bien el cuerpo admite las adhesiones a recursos deducidos por un tercero (73), la línea interpretativa reseñada ha dado pie a que la inadmisibilidad de estos últimos sea extendida a aquellos (74) y a que, con invocación del principio de preclusión, se desestime la posibilidad de complementar los planteos formulados mediante escritos agregados con posterioridad (75). En definitiva, el TFABA interpreta que el requisito de expresión de agravios es esencial e imposible de subsanar (76).

Conforme detallo en lo que sigue, considero que algunas de las conclusiones aludidas deberían ser al menos relativizadas en mérito a principios aplicables en la especie, que, sin comprometer el buen orden necesario ni la independencia del organismo, parecen armonizar mejor con su misión institucional, así como con la dinámica del procedimiento y del proceso contencioso-administrativo bonaerense.

Adviértase que, como aplicación del principio de formalismo moderado, la SCBA ha entendido que la ausencia de firma de un recurso administrativo constituye un recaudo subsanable, solución que podría implementarse en el TFABA (77). Por otro lado, enmendar la falta de patrocinio no debería implicar únicamente que un profesional proceda a suscribir el recurso ya presentado, sino también que este pueda realizar —de ser necesario— presentaciones complementarias, en garantía del derecho de defensa que su intervención pretende asegurar, como el propio TFABA lo ha admitido en algún supuesto excepcional (78).

(72) TFABA, sala II, 10/05/2001, "Serena"; sala III, 12/07/2010, "Roca Cereales".

(73) TFABA, sala II, 21/12/2001, "Con-Ser"; sala III, 07/11/2002, "Verardo Hnos."

(74) TFABA, sala II, 26/02/2019, "Plaza Comercial".

(75) TFABA, sala III, 11/07/2019, "IARAI".

(76) TFABA, sala III, 22/11/2011, "Girbal"; 18/11/2013, "Tome".

(77) SCBA, causa A. 72.072, 19/10/2016, "Lares" y sus citas.

(78) TFABA, sala I, 25/08/2011, "Mousist".

En la medida en que para subsanar dichos requisitos se destinase el plazo de diez días establecido por el art. 121 del Cód. Fiscal, ni siquiera cabría considerar transgredido el principio de preclusión. Más todavía, una vez superada la etapa inicial, atender nuevos planteos formulados por las partes puede ser el camino lógico por seguir, por razones de economía procesal, si se considera que en la instancia judicial es posible incorporar defensas omitidas o tardíamente esgrimidas en sede administrativa (79).

Tampoco parece del todo justificado evaluar los requisitos del remedio administrativo bajo examen empleando los estrictos estándares de admisibilidad de los recursos judiciales ordinarios y mucho menos extraordinarios. Ciertamente que la ley aplicable exige una expresión de agravios punto por punto, pero a la luz de los principios de formalismo moderado y *pro actione*; este recaudo debería ser interpretado con flexibilidad. Por ello entiendo que no deberían censurarse *per se* las reiteraciones de argumentos sometidos a consideración de la autoridad administrativa, y que no habría que descartar de plano cualquier remisión a otros escritos (80).

Por último, no puede dejar de advertirse que, frente a la falta de opción expresa, por parte del impugnante, entre el recurso de reconsideración y el de apelación, la ley asume que se ha elegido esta última vía, a menos que no se verifique la condición del monto mínimo (conf. art. 115 *in fine*, Cód. Fiscal). La solución adoptada puede resultar disvaliosa si el remedio cuya interposición se presume cuenta con formalidades especiales que se evalúan de manera más estricta que en el procedimiento ante el organismo recaudador y que no resultan subsanables. De allí que resulten auspiciosas las decisiones del TFABA que, relativizando el valor de dicha

(79) SCBA, causa A. 72.456, 23/10/2019, "Bernard", relativo a la oportunidad para deducir la prescripción. Del voto del Dr. De Lazzari se desprende que el propio TFABA había decidido en dicha ocasión diferir el tratamiento de la cuestión, introducida luego de la interposición del recurso, para el momento de decidir el fondo de los asuntos debatidos, si bien finalmente omitió abordarla.

(80) La remisión a otras presentaciones ha sido admitida por el TFABA en supuestos excepcionales donde se encontraba en juego el principio de buena fe de la Administración (ver sala II, 03/09/2014, "Sol de Brasa"; sala III, 03/11/2016, "Interbaires").

presunción legal, han interpretado que, cuando lo que se ha interpuesto no puede ser considerado recurso de apelación, las actuaciones deben remitirse a ARBA para que tome la intervención correspondiente **(81)**.

V.4. Criterios rectores y subsanación en materia de nulidades

En materia de nulidades, el TFABA suele invocar principios extraídos del ordenamiento procesal civil **(82)**, tales como el que admite únicamente aquellas establecidas de manera expresa por la ley (especificidad); el que veda su declaración en ausencia de un perjuicio grave y concreto, identificado en general con la afectación del derecho de defensa (trascendencia); el que impone la demostración de ese perjuicio (protección); y el que, en mérito a estas razones, postula su interpretación restrictiva **(83)**.

En mi opinión, dicho encuadre es discutible, por cuanto importa extender los principios del Cód. Proc. Civ. y Com. Bs. As. no ya al procedimiento ante el TFABA, sino al que lleva adelante ARBA, que es donde se suscitan (o no) los vicios denunciados por los particulares en sus recursos de apelación. Ciertamente es que el cuerpo normativo nombrado resulta aplicable de manera supletoria al procedimiento tributario, pero tanto la determinación de gravámenes como la aplicación de sanciones practicadas por el organismo recaudador se desenvuelven en principio en el ámbito del derecho administrativo. Allí es entonces donde deben buscarse en primer término las respuestas a la problemática planteada, sin perjuicio de que, con las adaptaciones del caso, los principios y las normas procesales puedan ser acogidos.

(81) TFABA, sala II, 18/10/2012, “Colaneri”; 16/07/2019, “Hernández”; sala III, 03/12/2019, “Transporte Martich”. Otra apropiada manifestación del principio de formalismo moderado se encuentra en los casos en que el tribunal ordena que se le dé tratamiento de recurso de reconsideración a aquellos recursos de apelación interpuestos por error contra actos que no superan el monto mínimo exigido a tal fin (ver, por todos, sala I, 13/09/2016, “Salustro”).

(82) Cfr. arts. 169 a 174, Cód. Proc. Civ. y Com. Bs. As.

(83) TFABA, sala III, 11/10/2012, “Transportes Nicolita”.

Desde luego, el TFABA tiene también en cuenta, al pronunciarse sobre estos temas, la teoría de las nulidades administrativas y los elementos esenciales de los actos impugnados. Aunque su criterio sobre el punto es estricto, en diversas oportunidades ha dejado sin efecto —aun de oficio— resoluciones con vicios en la motivación **(84)** o en el procedimiento **(85)**, caso este último que no se encuentra contemplado de manera expresa por el párr. 2º del art. 128 del Cód. Fiscal, pero que sin dudas puede dar lugar a declaraciones de nulidad.

Una cuestión íntimamente relacionada con lo expresado es la que involucra la denominada “teoría de la subsanación”, en virtud de la cual sería posible enmendar los vicios de los actos administrativos atacados en la instancia del TFABA.

Destaca Canda que dicha doctrina abreva en el régimen de las nulidades procesales civiles, pero que ni siquiera en ese marco el saneamiento pretendido procede respecto de actos absolutamente nulos. De allí extrae que aplicar la teoría en cuestión para subsanar un acto administrativo nulo de nulidad absoluta, por carecer de algún elemento esencial o por tenerlo gravemente viciado, importa una contradicción insuperable. En lo que interesa destacar, añade que, “..aunque limitáramos la visión del problema al punto de vista del administrado agraviado, nunca la nulidad peticionada por vicios en el procedimiento de formación del acto administrativo es la nulidad por la nulidad misma” **(86)**, y que “..la aplicación de la teoría implica una vía libre para que la Administración se desapegue de la legalidad y vulnere u omita los procedimientos esenciales” **(87)**.

(84) TFABA, sala III, 08/09/2014, “Volkswagen”.

(85) TFABA, sala I, 13/06/2013, “Moro”.

(86) En el ámbito del TFABA, ello se aprecia en el hecho de que, luego de declararse la nulidad de una resolución, la deuda perseguida suele reputarse prescripta, por el tiempo transcurrido y porque queda sin efecto el efecto suspensivo de la intimación de pago ínsita a dicho acto.

(87) Conf. CANDA, F. O., “El debido proceso adjetivo. La llamada teoría de la subsanación”, en TAWIL, G. (dir.), *Procedimiento administrativo*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2009, ps. 150 y ss.

En general, los autores que se han ocupado del tópico (Linares, Gordillo y Comadira, entre otros) comparten ese tipo de reparos, aunque también se ha advertido que las irregularidades que no revisten carácter sustancial no deben necesariamente llevar al dictado de nulidades, y que siempre debe procederse con razonabilidad (88). La jurisprudencia suele mostrarse más permeable, pero en la actualidad hasta la SCBA, que antes mantenía un criterio algo permisivo con las deficiencias del obrar estatal, entiende que ya no es aceptable como regla general la tesis que pregona la posibilidad de subsanar en sede judicial las ilegitimidades del trámite administrativo, en el sentido de disminuir el factor invalidante de las nulidades acontecidas por vicios en el procedimiento (89).

Según lo ha declarado en varias ocasiones, el TFABA adhiere a la teoría de la subsanación, pero se ha apartado de ella en supuestos de gravedad, por entender que debe dotársela de un justo límite para no terminar privando de sentido las garantías que enmarcan el procedimiento determinativo, en tanto admitirla siempre importaría asumir que la Administración se encuentra facultada para disponer de las formas y requisitos legales y procesales a su libre discrecionalidad y arbitrio, convirtiendo en letra muerta la ley adjetiva tributaria y las garantías constitucionales que inspiraron su dictado (90).

Cabe puntualizar que la normativa aplicable indica expresamente como causales de nulidad, susceptibles de ser planteadas mediante el recurso de apelación, la falta de admisión o producción de prueba ofrecida conducente a la solución de la causa y la falta de consideración de la prueba producida (conf. art. 128, Cód. Fiscal).

(88) Conf. TRIBIÑO, C., "Procedimiento administrativo y derecho de defensa", en *Procedimiento Administrativo: Jornadas organizadas por la Universidad Austral, Ciencias de la Administración, Buenos Aires, 1998*, p. 578.

(89) Cfr. causa B. 53.040, 07/12/1999, "Buján", y B. 59.986, 16/02/2005, "Caselli".

(90) TFABA, sala III, 08/09/2014, "Volkswagen"; TFN, sala B, 19/05/2004, "Construcciones del Sur", entre otras.

La nulidad por estas razones ha sido declarada en algunas oportunidades (91), si bien en la mayoría de los casos los defectos se consideran subsanables. En ciertos supuestos las irregularidades han sido reconocidas, pero se ha optado directamente por dictar sentencia de fondo a favor de los particulares, en el entendimiento de que ello no compromete el derecho de defensa, cuando la prueba producida ante ARBA o bien ante el TFABA arroja elementos que permiten arribar a la conclusión indicada (92). Cabe recordar que el planteo de nulidad es decidido por el organismo que nos ocupa con posterioridad a pronunciarse sobre la prueba ofrecida mediante el recurso de apelación.

V.5. Impulso de oficio y caducidad del procedimiento

En el art. 15 del dec.-ley 7603/1970 (texto según ley 11.796), se condensan algunas directrices específicamente aplicables a la situación del TFABA: a tenor de dicha norma, el organismo "... impulsará de oficio el procedimiento, teniendo amplias facultades para establecer la verdad de los hechos controvertidos y resolver el caso sin perjuicio de lo alegado por las partes".

La norma transcrita consagra así, en primer lugar, el impulso de oficio, típico principio del *procedimiento* administrativo. Ahora bien, en el ámbito del TFABA, su consagración no parece responder tanto a la existencia de un preponderante interés público en el control de la legitimidad de lo actuado por ARBA como al hecho de que, conforme al art. 117 del Cód. Fiscal, la interposición del recurso importa la suspensión de los efectos de las resoluciones atacadas, situación que se mantiene mientras dure el procedimiento, con su lógico impacto en la oportuna recaudación de los ingresos públicos.

Abona esta interpretación el análisis de la ley 11.796 (BO del 07/06/1996), por medio de la cual se introdujo la alusión al deber de impulsar de oficio el procedimiento, ya que, a la vez, dicha normativa estableció el carácter excluyente (y no sucesivo) de los recursos de apelación

(91) TFABA, sala II, 29/11/2012, "Camilo Ferrón"; 01/02/2017, "Chocolates Lacasa".

(92) TFABA, sala II, 28/07/2016, "Guardián de Argentina"; y del 07/06/2016, "Syngenta".

y reconsideración, abrevió así los trámites administrativos y amplió la integración del TFABA (de tres a nueve miembros), con el objetivo incrementar su capacidad de trabajo, de modo de evitar demoras, en un contexto de intensificación de las labores de verificación y fiscalización por parte de la autoridad de aplicación (93).

Vale recordar que el referido impulso de oficio convive con ciertas manifestaciones del principio dispositivo (94). Incluso es frecuente que el TFABA declare la caducidad del procedimiento, en los términos del art. 127 de la LPABA, si no se cancela la contribución establecida por el art. 12 inc. g) de la ley 6716, exigible en aquellos casos en que se acude al organismo con patrocinio de abogado. Como el art. 15 de esta ley impide dar trámite a las peticiones formuladas si no se acredita el pago de dicho concepto, en tales supuestos el TFABA considera paralizadas las actuaciones por causa imputable al interesado (obligado al pago de la contribución). De extenderse por el lapso de seis meses, esta situación da lugar a la declaración ya comentada y a la firmeza de la resolución atacada (arg. art. 318, Cód. Proc. Civ. y Com. Bs. As.).

La solución indicada parece contraria a principios constitucionales, tales como los de tutela administrativa continua y efectiva, y de acceso irrestricto a la jurisdicción, pero el TFABA no analiza estas cuestiones por la limitación que surge de los arts. 12 del Cód. Fiscal y 14 de su ley orgánica (95). Tampoco aplica supletoriamente, por lo general, las previsiones contenidas en los arts. 315, 316 y 317 del Cód. Proc. Civ. y Com. Bs. As., que acaso podrían servir para morigerar las extremas consecuencias aludidas.

V.6. Verdad material y principio de congruencia

Además de lo analizado en el punto anterior, el art. 15 de la Ley Orgánica del TFABA reconoce al organismo facultades para establecer la verdad de los hechos controvertidos y para resolver el caso sin perjuicio de lo alegado por las partes.

(93) Ley 11.796 y sus fundamentos en <https://normas.gba.gov.ar/ar-b/ley/1996/11796/5036>.

(94) Ver punto III de este trabajo.

(95) TFABA, sala II, 03/09/2019, "Obrasco".

Junto con las amplias atribuciones otorgadas para apreciar la admisibilidad de las medidas probatorias propuestas y para dictar medidas para mejor proveer (conf. arts. 124 y 125, Cód. Fiscal), la norma indicada provee de una importante herramienta en materia probatoria, que puede emplearse, por ejemplo, para sortear las cuestionables limitaciones derivadas de lo dispuesto por el art. 116 del Cód. Fiscal, a tenor del cual no podrían ofrecerse en general otros medios que los planteados durante el procedimiento de determinación de oficio.

Sin embargo, no creo que el citado art. 15 recepte en toda su extensión el principio de verdad material, ni, en general, que confiera al TFABA poderes sustancialmente diferentes de los que ejerce el Poder Judicial al resolver los casos sometidos a su conocimiento. También los órganos pertenecientes a este pueden dictar medidas para mejor proveer con el objeto de arribar a la verdad (96), sin dejar por ello de estar en cierto modo constreñidos por los términos en que queda delimitada la controversia. En este sentido, la referencia del precepto examinado a "los hechos controvertidos" no parece casual.

En cuanto a la independencia de lo alegado por las partes, considero que se relaciona con el principio *iura novit curia*, que impera asimismo en el proceso judicial. Nótese que, de acuerdo con él, "...la aplicación e interpretación de las normas legales pertinentes queda reservada a los jueces con abstracción de las alegaciones de las partes...", siempre que "...no se alteren los hechos o se tergiverse la naturaleza de la acción deducida" (97).

En definitiva, no advierto que de lo prescripto por el art. 15 de la ley orgánica se desprendan facultades inquisitivas especiales que asignen al TFABA el rol de custodiar la percepción de la renta pública, como si se tratara del propio organismo recaudador y no de un tribunal administrativo ante el cual se someten conflictos entre el fisco y los particulares. La realización del interés público debe ser satisfecha por el organismo

(96) Cfr. arts. 36 inc. 2º, Cód. Proc. Civ. y Com. Bs. As.; y 46, CCA.

(97) Conf. SCBA, causa B. 61.944, 05/05/2010, "Capizzi".

bajo estudio del modo en que atienden dicha finalidad los magistrados del Poder Judicial, sin perjuicio de la posible existencia de matices entre unos y otros, por sus respectivos saberes especializados y por la instancia en la cual intervienen.

La norma aquí analizada no brinda al TFABA una habilitación para ir más allá de los límites en que quedaron establecidas las pretensiones de las partes. Por esta razón, por ejemplo, la subsanación de vicios graves de las resoluciones impugnadas no debería ser admitida. Asimismo, el organismo se encuentra limitado por la prohibición de la *reformatio in peius* (98) y debe respetar los allanamientos que válidamente formulen las partes (99).

En el ámbito del derecho tributario, para justificar tanto el impulso de oficio del procedimiento como la libre investigación del juzgador, se invoca el denominado principio de indisponibilidad del crédito fiscal, pero tampoco este autoriza a "...excederse del marco de la resolución recurrida..." (100), con lo cual se arriba, en definitiva, a conclusiones análogas a las recién expuestas.

V.7. Sustitución de lo decidido por ARBA

En la doctrina se ha discutido mucho sobre los límites de la potestad judicial para controlar la actividad administrativa, fundamentalmente en lo que respecta al ejercicio de las facultades discrecionales y no tanto en lo atinente a las regladas, ya que, cuando la consecuencia jurídica de un determinado hecho "...está legalmente tasada [...] la conducta del juez [...] sólo consiste en aplicar la ley y no en sustituir los criterios de la Administración" (101).

(98) TFABA, sala III, 20/12/2016, "Dure"; 17/11/2017, "CS Salud".

(99) TFABA, sala III, 24/07/2008, "Frigolar"; sala I, 06/03/2013, "Henkel".

(100) Conf. GARCÍA VIZCAÍNO, C., "Derecho tributario", Depalma, Buenos Aires, 2000, t. II, p. 79.

(101) Conf. COVIELLO, P. J. J., "El control judicial de la discrecionalidad administrativa", en CASSAGNE, J. C. (dir.), *Cuestiones del contencioso administrativo*, publicación de las VII Jornadas Hispano Argentinas de Derecho Administrativo, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2007.

La posibilidad de revisión judicial de la discrecionalidad administrativa se acepta en la actualidad de manera unánime (102), pero lo relativo al alcance de dicho control, es decir, si solo procede la revocación (total o parcial) del acto impugnado o si el juez puede definir un nuevo contenido a través de la modificación o sustitución de aquel, resulta algo más intrincado, entre otras razones, por la vinculación que la cuestión presenta con el principio de separación de poderes (103).

La determinación de tributos y sanciones constituye en gran medida una actividad reglada, pero involucra también aspectos discrecionales, tales como la selección de los elementos de prueba necesarios para reconstruir la materia imponible definida por la ley o la fijación de la multa dentro de la escala establecida.

En el ámbito del TFABA, esto no suele suscitar grandes desacuerdos sobre los límites del organismo a la hora de resolver los conflictos sometidos a su conocimiento (104), en parte debido a lo prescripto por el art. 29 de su ley orgánica, que lo habilita a "...practicar en las sentencias, la liquidación del tributo y accesorios y fijar el importe de la multa". Además, esta norma faculta al

(102) Explica Cassagne: "...es evidente que la densidad del control disminuye cuando el poder judicial juzga la oportunidad de una decisión administrativa en aquellos casos en que, simultáneamente, se confiere a la administración un poder discrecional para apreciar el mérito de los actos administrativos. Pero, en tales situaciones, no se puede desconocer —sin incurrir en denegación de justicia— que los tribunales judiciales se hallan habilitados para proceder a la revisión definitiva de esos juicios de oportunidad cuando ellos fueran emitidos mediando irrazonabilidad o arbitrariedad..." (conf. CASSAGNE, J. C., "La revisión de la discrecionalidad administrativa por el Poder Judicial", RDA, nro. 3, 1990, p. 104).

(103) Conf. POZO GOWLAND, H. M., "Proceso administrativo y control judicial de la discrecionalidad administrativa", en CASSAGNE, J. C. (dir.), *Estudios de Homenaje a Jesús González Pérez*, Hammurabi, Buenos Aires, 2004, p. 314. Ver también COMADIRA, J. R., "La actividad discrecional de la administración pública. Justa medida del control judicial", ED 186-612.

(104) Constituye una excepción a lo aquí expuesto la opinión minoritaria de la Dra. Hardoy, quien argumentaba que no le corresponde al TFABA "determinar" obligaciones impositivas, asignándole al organismo un estricto carácter revisor (v. por ej. su voto en el acuerdo plenario nro. 22/09).

TFABA a disponer que la liquidación la realice la Administración fiscal, sobre las bases que a tal efecto se determinen, alternativa regulada mediante el acuerdo plenario nro. 22/09.

La atribución del TFABA para establecer directamente la sanción correspondiente (en menos, ya que rige la prohibición de *reformatio in peius*), sustituyendo a tal efecto el acto impugnado, resulta así indiscutible, tal como el propio organismo lo ha reconocido en distintas oportunidades (105).

En lo que respecta a la potestad de ordenar la realización de una nueva liquidación del tributo (los accesorios no son en general calculados en la instancia que nos ocupa), los profesores Bueno y Carballeda explican que, en ciertos supuestos, ella ha justificado que el TFABA modifique el criterio empleado por ARBA en la determinación, sin limitarse a confirmarla, anularla o revocarla total o parcialmente (106).

Asimismo, normas como los arts. 104 inc. b) y 161 del Cód. Fiscal aluden a la posibilidad de que el TFABA “determine” obligaciones impositivas, si bien otras de ese cuerpo legal atribuyen dicha tarea al organismo recaudador (v. gr., arts. 48 y 131), lo que entiendo que no necesariamente excluye la modificación o la sustitución del acto al revisarlo.

A estos argumentos puede agregarse lo observado por Gordillo en el sentido de que “...el tribunal administrativo tiene usualmente una mucha mayor latitud para el desempeño de su función de contralor, que aquella de que dispone el tribunal judicial: no habrá lesión que a nadie se le ocurra invocar del principio de la separación de poderes, en perjuicio de la administración actuante, si modifica o sustituye el acto. Y si en algún caso el sistema legal no le permite al tribunal administrativo emitir él mismo el acto, ello no puede excluir que en todo caso emita una orden, o una especie de orden, o aun un mero consejo o dictamen, en el sentido de que lo que conviene hacer, lo que *debe* hacer la administración activa, es tal o cual acto y no el anterior impugnado ante sus estrados”. Aña-

(105) TFABA, sala II, 23/02/2010, "Sanatorio Modelo Caseros".

(106) Conf. BUENO - CARBALLAL, ob. cit., ps. 577-579.

de este autor que los tribunales administrativos “...tienen mayor margen de posibilidad teórica y práctica de pronunciarse sobre la conveniencia o inconveniencia de la conducta administrativa...” (107).

De conformidad con lo señalado, pueden reconocerse al TFABA mayores atribuciones que a los órganos del Poder Judicial para modificar o sustituir lo decidido por ARBA tanto en materia sancionatoria como en lo concerniente a la posibilidad de determinar o liquidar diferencias impositivas, sin perjuicio de lo señalado en el punto anterior en cuanto a la necesidad de respetar los límites en que quedan planteadas las controversias sometidas a su conocimiento.

V.8. Gastos y costas

El carácter contencioso del procedimiento ante el TFABA, en el sentido de que allí se dirimen litigios entre partes adversas, sumado al patrocinio obligatorio de abogados o contadores para acceder al organismo, suministran razones de peso —*de lege ferenda*— para regular en ese ámbito la condena en costas, sobre la base del principio objetivo de la derrota, salvo excepciones (arg. art. 68, Cód. Proc. Civ. y Com. Bs. As.).

Sin embargo, las normas que regulan la actuación del cuerpo no contemplan dicha atribución, motivo por el cual este ha rechazado tradicionalmente los pedidos en ese sentido, como asimismo la posibilidad de regular honorarios por la actuación profesional ejercida (108).

Tampoco debe abonarse, para litigar ante el TFABA, ninguna tasa especial. Todas estas particularidades se corresponden con el principio de gratuidad del procedimiento administrativo, pero desentona, en el marco reseñado, la contribución especial a la Caja de Previsión Social de Abogados de la Provincia de Buenos Aires, establecida por el art. 12, inc. g) de la ley 6716, cuyas gravosas consecuencias, en el supuesto de falta de pago, han sido ya señaladas.

(107) GORDILLO, A., "Tratado de derecho administrativo y obras selectas", Fundación de Derecho Administrativo, Buenos Aires, 2015, t. XI, sec. 2, cap. II, ps. 129-130.

(108) Ver por todos TFABA, sala III, 20/10/2009, "Jauregui Lorda" y sus citas.

Vale advertir que el TFN sí tiene reconocidas facultades para fijar costas y regular honorarios, y que, por el servicio que este presta, debe abonarse, además, una tasa especial de actuación **(109)**.

V.9. La declaración de inconstitucionalidad de normas tributarias

En otra época, la SCBA descalificó la norma que permitía a la antigua Cámara Fiscal de Apelación decidir sobre la constitucionalidad de los impuestos, por entender que aquella vulneraba la cláusula que reservaba ese tipo de pronunciamientos exclusivamente al Poder Judicial **(110)**. Sin embargo, es discutible que la Constitución provincial o la nacional contengan disposiciones que reserven ese poder a los tribunales judiciales únicamente, de forma tal que los de carácter administrativo, que realizan similar función, no puedan llegar a ejercerlo.

De hecho, la facultad del TFABA de aplicar la jurisprudencia de la CS y de la SCBA que declare la inconstitucionalidad de normas tributarias, contemplada actualmente en los arts. 12 del Cód. Fiscal y 14 de su ley orgánica, encierra en definitiva una potestad limitada de control constitucional, supeditada a la existencia de antecedentes en ese sentido, que no ha sido declarada inválida por la jurisprudencia.

Más aún, en atención a la función **(111)** que tienen a su cargo los tribunales fiscales, así

(109) Conf. arts. 154 y 184, ley 11.683, texto según ley 26.044 y 27.430; art. 1163, Cód. Aduanero, texto según ley 27.430; y ley 25.964, mod. por ley 26.067.

(110) Conf. AyS 1957-III-491, 1957-V-123 y 1964-III-323. La posibilidad de declarar la inconstitucionalidad estuvo contemplada en el art. 61 de la ley 5246 (texto según ley 5744) hasta el dictado del decreto ley 9145/56, en cuyos considerandos se advierte: "...debe establecerse en forma terminante el respeto del principio constitucional de la separación de los poderes, eliminando la posibilidad de que los organismos integrantes del Poder Administrador se pronuncien con respecto a las cuestiones de constitucionalidad de las leyes y decretos". Ver TRIBIÑO, C. - SALINAS, C., "El Tribunal Fiscal bonaerense. Una trayectoria de 50 años", La Plata: TFABA, 2006, ps. 26 y ss.

(111) La consideración de la función, además de lo relativo al órgano, resulta clave en la materia abordada. Adviértase que, en el desempeño de función administrativa, y —por ende— en ausencia de caso o controversia, el control de constitucionalidad ni siquiera puede ser ejercido por el propio Poder Judicial, salvo supuestos

como a las exigencias que sobre la jurisdicción administrativa proyecta el sistema de derechos humanos, distintos autores han planteado que dichos organismos deben en la actualidad efectuar el control de constitucionalidad y convencionalidad, más allá de la restricción emanada de normas como las previamente mencionadas. Entre otros argumentos, consideran que ello se desprende de la necesidad de asegurar la garantía de doble instancia, sin limitaciones, también en materia fiscal **(112)**.

Lo expuesto no coincide con la interpretación de la SCBA, conforme la cual la garantía de doble instancia, establecida por los arts. 14.5 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y 8.2.h) de la Convención Americana de Derechos Humanos, no se extiende a situaciones distintas del enjuiciamiento, atribución de responsabilidad e imposición de penas por la comisión de ilícitos comprendidos en la ley penal, tales como la impugnación de una decisión emanada de una autoridad administrativa con competencia en materia tributaria **(113)**.

En cualquier caso, considero que *de lege ferenda* podría avanzarse en reconocer ampliamente al TFABA la posibilidad de ejercer el control de constitucionalidad, si bien admito que se trata de una cuestión controvertida **(114)**. Entre tan-

— excepcionales relacionados con la defensa de su independencia, en los cuales la CS lo ha practicado mediante acordadas de superintendencia (conf. BIANCHI, A. B., "Control de constitucionalidad", *Ábaco*, Buenos Aires, 2002, t. 1, p. 290-296).

(112) Conf. CORTI, A., "Acerca de la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación para declarar la inconstitucionalidad de las leyes", en *Tribunal Fiscal de la Nación. A los 50 años de su creación*, Buenos Aires, 2010, t. II, ps. 133 y ss.; FOLCO, C. M., "El Tribunal Fiscal de la Nación y el control de constitucionalidad", RDP, 2011 [1], ps. 131-165; CARNÉ, M. V., "La competencia del Tribunal Fiscal de Apelación para declarar la inconstitucionalidad de las normas", trabajo inédito; ver también TFN, sala F, 02/12/2013, "Aluar", y 31/03/2014, "Corbo" —entre otros—, voto del Dr. Garbarino.

(113) Conf. SCBA, causas A. 68.436, 25/08/2010, "Giannino"; A. 69.346, 22/08/2012, "Orbis Mertig"; y A. 70.155, 23/12/2013, "Instituto Médico Constituyentes".

(114) Un excelente trabajo sobre las distintas posiciones en torno a este tema se encuentra en MÉNDEZ, Sebastián A., "La administración pública frente a las normas tributarias inconstitucionales", en BOTASSI, C.

to, las previsiones de los arts. 12 del Cód. Fiscal y 14 del dec.-ley 7603/1970 no tienen por qué ser objeto de una interpretación restrictiva. Existen casos en que los órganos judiciales no pronuncian la inconstitucionalidad de las normas en cuestión, sino de otras idénticas, o bien no realizan expresamente dicha declaración, pero esta se encuentra implícita, o bien se limitan a declarar la aplicabilidad al caso de una disposición que no es la que pretende la Administración fiscal. Todos estos supuestos podrían ser considerados en el ámbito del TFABA, con la mira puesta en evitar la consagración de las injusticias a las que en ocasiones conducen ciertas leyes tributarias o —peor aún— los reglamentos dictados en la materia por la propia ARBA.

VI. Conclusiones

La calificación del TFABA como tribunal administrativo proporciona una explicación de los distintos principios, a veces contradictorios, que organizan el procedimiento desarrollado ante su seno. Muchas de las pautas que rigen en dicho ámbito se relacionan con la ubicación institucional del órgano administrativo en cuestión, mientras que otras atienden primordialmente a la función jurisdiccional o cuasi jurisdiccional desempeñada.

El examen de los preceptos especiales aplicables en la materia revela algunas pautas comunes entre el trámite del recurso de reconsideración ante ARBA y el de apelación ante el TFABA, mientras que existen reglas propias del procedimiento ante el organismo que nos ocupa, de las cuales derivan en general formalidades más intensas, que reflejan un diseño semejante, en algunos puntos, al de los procesos judiciales.

A. - OROZ, M. H. E. (dirs.) - MAMMONI G. A. (coord.), *Procedimiento tributario bonaerense*, Librería Editora Platense, La Plata, 2ª ed., 2014, ps. 51 y ss.

De manera supletoria, devienen aplicables ordenamientos tales como la Ley de Procedimiento Administrativo, el Código Procesal en lo Civil y Comercial y el Código Contencioso Administrativo. Si bien se ha postulado que al acudir a estos cuerpos legales debería respetarse el orden de enunciación que surge del art. 4º del Cód. Fiscal, entiendo que la naturaleza híbrida del TFABA autoriza a tomar las mejores pautas de cada uno de ellos, realizando incluso ajustes —en su caso— mediante el mecanismo de la analogía, con el horizonte de asegurar las garantías que motivan la existencia del organismo, sin que lo dicho importe desnaturalizar su rol como conductor de un litigio entre partes adversas.

En aplicación de este criterio, entre otras posibles soluciones, podrían observarse con mayor amplitud los principios de formalismo moderado y *pro actione* en lo que respecta a la evaluación de los requisitos del recurso de apelación; podría someterse a un escrutinio más intenso la posibilidad de que ciertos vicios de los actos apelados sean subsanados por el TFABA; y podrían también asimilarse las facultades del organismo para averiguar la verdad de los hechos con las que ejercen —bien que en otra instancia— los órganos judiciales, en la inteligencia de que todos aquellos se encuentran constreñidos por el principio de congruencia. Sin perjuicio de esto último, cabe reconocer al TFABA mayores atribuciones que a los órganos del Poder Judicial para modificar o sustituir lo decidido por ARBA tanto en materia sancionatoria como en lo concerniente a la posibilidad de determinar o liquidar diferencias impositivas.

De lege ferenda, entiendo que podría ser razonable asignarle al TFABA atribuciones expresas para regular honorarios, condenar en costas e incluso ejercer un control amplio de constitucionalidad, más allá de la posibilidad de interpretar restrictivamente, entretanto, las limitaciones que surgen de los arts. 12 del Cód. Fiscal y 14 del dec.-ley 7603/1970.