

XVII JORNADAS Y

VII

**INTERNACIONAL DE
COMUNICACIONES
CIENTÍFICAS DE LA**

**FACULTAD DE DERECHO
Y CIENCIAS SOCIALES
Y POLÍTICAS - UNNE**

Compilación:

Alba Esther de Bianchetti

2021

Corrientes - Argentina



XVII Jornadas y VII Internacional de Comunicaciones Científicas de la Facultad

de Derecho y Ciencias Sociales y Políticas-UNNE / Karen Alicia Aiub ... [et al.] ;
compilación de Alba Esther De Bianchetti.- 1a ed compendiada.- Corrientes :
Moglia Ediciones, 2021.
552 p. ; 29 x 21 cm.

ISBN 978-987-619-393-1

1. Comunicación Científica. 2. Derecho. I. Aiub, Karen Alicia. II. De Bianchetti,
Alba Esther, comp.
CDD 340.072



ISBN N° 978-987-619-393-1

Editado por **Moglia Ediciones**

Todos los derechos reservados - Prohibida su reproducción total o parcial, por cualquier método
Queda hecho el depósito que previene la ley 11.723

Impreso en **Moglia S.R.L.**, La Rioja 755

3400 Corrientes, Argentina

moglialibros@hotmail.com

www.mogliaediciones.com

Noviembre de 2021

GARANTIA DEL DEBIDO PROCESO EN EL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACION DE OFICIO

Pasetto, Laura I.

lauraipasetto@gmail.com

Medina, María del R

rosmedina@gmail.com

Resumen

La garantía del debido proceso en el procedimiento de determinación de oficio de la obligación tributaria representa el objeto de análisis de este trabajo, mediante el cual se pretende poner de relieve las particularidades de su aplicación y la extensión que le ha dado la jurisprudencia nacional e internacional.

Palabras claves, principios, derecho de defensa, tutela administrativa efectiva

Palabras claves: principios, derecho de defensa, tutela efectiva

Introducción

El acto administrativo más trascendental en la relación Fisco-contribuyente, es el acto determinativo de oficio mediante el cual se cuantifica la posición deudora del contribuyente.

La determinación de oficio de la obligación tributaria es un acto administrativo dictado por la autoridad que detenta la competencia tributaria, por el cual establece ante la configuración de hechos imponible, la medida de la materia imponible o en su caso el quebranto impositivo; liquida o cuantifica el gravamen correspondiente.

Es de destacar que esta determinación la practica el fisco en un procedimiento reglado, no discrecional, por lo que no dependerá de ponderaciones sobre oportunidad y conveniencia, sino que procederá en los casos en que la ley de procedimiento tributario establece, es decir para corregir –en los casos que corresponda– la materia imponible declarada espontáneamente por el contribuyente, o determinarla cuando este no haya presentado la correspondiente declaración jurada.

En concordancia con ello, en el presente trabajo proponemos analizar el derecho al debido proceso de los contribuyentes o responsables frente a las facultades de la autoridad tributaria, centrándonos en los alcances de su aplicación al procedimiento de determinación de oficio

Materiales y método

Para este trabajo se realizó una recolección y análisis de fuentes legales, doctrinales y jurisprudenciales acerca del alcance de la garantía del debido proceso y su implicancia en el procedimiento de determinación de oficio de la obligación tributaria

Resultados y discusión

Si bien, mucho ha discutido la doctrina argentina y española acerca del carácter jurisdiccional o administrativo del procedimiento determinativo de oficio, las posiciones doctrinarias favorables a la caracterización como acto administrativo, destacando la opinión de Díaz Seiro H (1993) que afirma “... la Administración fiscal se expresa a través de actos administrativos. Tanto el acto determinativo de oficio, como aquel por el cual se impone una multa o se declara caduco un beneficio, todos son actos administrativos”.

En igual sentido Altamirano A. (2012) expresa “... la determinación de oficio de la obligación tributaria se materializa a través de un procedimiento administrativo”

Villegas H. (1975) con cita de Palao Taboada, Carlos (1987) sostiene que la determinación es un acto administrativo y no una actividad jurisdiccional. Es claro dice Palao que no es jurisdiccional por la falta de independencia del órgano administrativo. Lo que interesa es que “la actividad administrativa de determinación tributaria reúna los caracteres objetivos de imparcialidad que son propios de la actividad jurisdiccional”. Pero la determinación es un acto administrativo.

Según jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación, la determinación de oficio es un acto objetivamente jurisdiccional a través del cual la administración reemplaza o rectifica la declaración del contribuyente, cuantificando su deuda.

En particular, respecto del procedimiento determinativo interesa a los fines de este análisis, el derecho del contribuyente al debido proceso como garantía constitucional esencial de los derechos humanos que está protegido por la Constitución Nacional en el artículo 18 al establecer, los derechos al juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, la inviolabilidad de la defensa en juicio de la persona y de los derechos, el derecho al juez natural, entre otros. Asimismo, por la mayoría de los instrumentos internacionales de derechos humanos que gozan de jerarquía constitucional de acuerdo al artículo 75 inciso 22.

La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre prevé que “toda persona gozará de la garantía de concurrir a los tribunales para hacer valer sus derechos y a disponer de un procedimiento sencillo y breve que ampare

contra actos de autoridad que violen sus derechos” (artículo XVIII). Por su parte, la Declaración Universal de Derechos Humanos reconoce que “toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente por un tribunal independiente e imparcial...” (artículo 10).

Sin embargo, es en el artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH) donde el derecho al debido proceso encuentra su previsión más amplia al contemplar un amplio y conjunto de derechos. Entre otros comprende, el derecho a ser oído, a contar con un tribunal, independiente e imparcial, a obtener un pronunciamiento fundado y en un plazo razonable, a no ser obligado a declarar contra si mismo ni declararse culpable, a ser asistido por un defensor. El artículo 8.1 consagra las garantías judiciales generales exigibles en el marco de un proceso de orden civil, fiscal, laboral, penal o de cualquier otro carácter.

Resulta interesante las precisiones que la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha dado al concepto de garantías judiciales a lo largo de su jurisprudencia, en la que ha ido puntualizando la extensión de estas garantías no solo en el ámbito judicial, sino en cualquier procedimiento donde se decidan derechos de las personas.

El debido proceso ha sido entendido por la Corte Interamericana de Derechos humanos como un límite impuesto a la actividad estatal, la cual debe observar una serie de requisitos en el desarrollo de instancias procesales, de tal manera para que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del Estado que pudiera afectarlo

Adquieren particular relevancia los criterios emitidos por la Corte Interamericana en el Caso Tribunal Constitucional Vs. Perú. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 31 de enero de 2001. Serie C No. 712, en el que destaco que: “Si bien el art. 8º de la Convención Americana se titula “Garantías Judiciales”, su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, “sino el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales “a efecto de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos. Y agregó que: ... cuando la Convención se refiere al derecho de toda persona a ser oída por un “juez o tribunal competente” para la “determinación de sus derechos”, esta expresión se refiere a cualquier autoridad pública, sea administrativa, legislativa o judicial, que a través de sus resoluciones determine derechos y obligaciones de las personas (...) cualquier órgano del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional, tiene la obligación de adoptar resoluciones apegadas a las garantías del debido proceso legal en los términos del art. 8º de la Convención Americana.

También, resulta significativa la ley de procedimientos administrativos N 19549 de aplicación supletoria al procedimiento tributario, que hace expresa referencia al derecho de defensa cuando legisla sobre “el debido proceso adjetivo”, que comprende la posibilidad: 1) De exponer las razones de sus pretensiones y defensas antes de la emisión de actos que se refieran a sus derechos subjetivos o intereses legítimos, interponer recursos y hacerse patrocinar y representar profesionalmente. Cuando una norma expresa permita que la presentación en sede administrativa se ejerza por quienes no sean profesionales del derecho, el patrocinio letrado será obligatorio en los casos en que planteen o debatan cuestiones jurídicas. 2) De ofrecer prueba y que ella se produzca, si fuere pertinente, dentro del plazo que la Administración fije en cada caso, atendiendo a la complejidad del asunto y a la índole de la que deba producirse, debiendo la Administración requerir y producir los informes y dictámenes necesarios para el esclarecimiento de los hechos y de la verdad jurídica objetiva, todo con el contralor de los interesados y sus profesionales, quienes podrán presentar alegatos y descargos una vez concluido el período probatorio. 3) Que el acto decisorio haga expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas, en tanto fueren conducentes a la solución del caso”

En el mismo sentido, nos ilustra Casas O (1999) que conforme la inviolabilidad de la defensa en juicio de la persona y de los derechos, reclama que no se prive a nadie arbitrariamente de la más adecuada y oportuna posibilidad de ser oído en cuanto a la razón de sus pretensiones y defensas; de contar con patrocinio técnico y representación profesional; de ofrecer y producir pruebas para el esclarecimiento de los hechos y de la verdad jurídica objetiva con el consiguiente contralor de su parte y de los profesionales intervinientes, de transitar las contingencias del proceso en legal forma; y de obtener tempestivamente una decisión fundada que haga expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas, en la medida en que fueren conducentes a la solución del caso.

Su implicancia en el procedimiento de determinación de oficio

El procedimiento de determinación de oficio para los impuestos que recauda la Administración Federal de Ingresos Públicos, excepto los aduaneros, se encuentra regulado en la ley N 11.683 (t.o 1998 y sus modificaciones). El artículo 17 de la ley marca el trámite a seguir que comienza con una vista al contribuyente, concedida por el juez administrativo para que tome conocimiento de los cargos, impugnaciones y fundamentos de estos. En el mismo acto, se le otorga también, vista de todas las actuaciones administrativas realizadas, los actos de verificación practicados por el organismo que le han permitido llegar a determinar la materia imponible. La vista debe autoabastecerse, es decir que de la misma debe surgir la motivación por el cual la autoridad tributaria formula el cuestionamiento

El Tribunal Fiscal de la Nación sostiene que la vista reviste el carácter de requisito fundamental para un correcto ejercicio del derecho de defensa en juicio, garantía del orden jurídico cuya inobservancia no podrá ser válidamente saneada por la existencia de un procedimiento posterior (“Gabimar S.R.L, TFN, Sala B del 16.8.94)

Al contestar la vista, el contribuyente tendrá la oportunidad de ejercer su derecho de defensa, efectuar su descargo y ofrecer las pruebas relativas a las afirmaciones acerca de cómo fueron los hechos. En este primer momento de contestación en sede administrativa deberá ofrecer toda la prueba que crea conveniente, ya que luego, si decidiera recurrir el acto que determine el tributo, ya no podrá ofrecer nuevos elementos probatorios, pues la ley de procedimiento tributario así lo

dispone en el artículo N 166, según el cual: “(...) no se podrá ofrecer prueba que no hubiera sido ofrecida en el correspondiente procedimiento ante la dirección general impositiva (...)”.

Consideramos que la mencionada disposición limita el basamento garantista sobre el que esta sostenido todo nuestro andamiaje jurídico. Limita nada más ni nada menos que el ejercicio pleno del debido proceso. Principio que como venimos expresando comprende: el derecho a ser oído, a ofrecer y producir prueba y a una resolución fundada.

Advertimos que en sede administrativa como en sede judicial, el debido proceso está inserto para garantizar el ejercicio pleno del derecho de defensa. Por consiguiente, el contribuyente podrá ofrecer pruebas en oportunidad de la apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación y en base a dicho argumento será complejo para dicho tribunal sostener que la prueba es extemporánea por no haberla ofrecido en sede administrativa.

Conclusión

El procedimiento de determinación de oficio es de carácter reglado y no discrecional. En él es fundamental el respecto a la garantía constitucional del derecho al debido proceso adjetivo. Para ello, es indispensable la notificación fehaciente al contribuyente del cargo que el Fisco formula. La vista debe autoabastecerse, esto significa que de la misma deben surgir la motivación, el fundamento por el cual la autoridad tributaria formula el cuestionamiento. Es decir que la vista debe incorporar todos los datos con que cuente el Fisco para la determinación de oficio y el contribuyente los debe recibir a efectos de articular su defensa y probar lo que estima conducente a su derecho. La prueba que no se hubiera podido ofrecer en sede administrativa podrá realizarse en la instancia ulterior de apelación ante el Tribunal Fiscal. Asimismo, el acto administrativo que determine el tributo debe ser fundado y hacer un adecuado encuadre normativo.

Referencias bibliográficas

Altamirano Alejandro C. 2012. Derecho Tributario. Teoría General. Madrid. Marcial Pons

Casas, José Osvaldo. 1999. Tutela Jurisdiccional en Materia Tributaria”. Buenos Aires. La Ley Anales de las III Jornadas Tributarias del Mercosur.

Cuadernillo y publicaciones-Corte IDH en https://www.corteidh.or.cr/cf/corteidh_movil/cuadernillos.cfm

Diaz Sierio, Horacio, Veljanovich R., Bergot L 1994. Procedimiento Tributario Ley 11683. Buenos Aires. Macchi.

Palao Taboada Carlos. 1987. Derecho Financiero y Tributario. España Madrid. Constitución y Leyes.

Villegas Héctor B. 2017. Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires. Astrea

Jurisprudencia

Corte IDH, Caso del “Tribunal Constitucional” vs. Perú, (Fondo, Reparaciones y Costas), Sentencia de 31 de enero de 2001, Serie C No. 71.

Tribunal Fiscal de la Nación “Gabimar S.R.L, Sala B del 16.8.94”

Filiación

Integrantes del PI 18G001. “El garantismo y las garantías constitucionales en tributario”

Fecha de inicio 01 / 01 / 2019 fecha de finalización 31/12/2022.

Directora Dra. Dora E. Ayala Rojas