

LINEAMIENTOS DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO VINCULADOS AL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

IMPORTANCIA DEL ESTUDIO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

1.1. Procedimiento administrativo especial (Art. 2º LPA y D. 722/96, art. 2º, inc. a) y D. 9101/72, art. 6º)

1.2. Aplicación supletoria normas de derecho procesal administrativo (Art. 116 de la LPT)

1.3. Algunas cuestiones no reguladas por la ley 11.683:

- Vista del expediente (Arts. 38 y 76 DRLPA)
- Recusación y excusación (Art. 6º LPA)
- Formalidades de los escritos (Art. 15 y ss DRLPA)
- Tiempo de actuación y plazos: art 1, inc. “e”)
 - Plazo supletorio: 10 días (art. 1, inc. “e”, nº 4)
 - Plazo de gracia (Art. 25 DRLPA)
 - Prórroga de los plazos (art. 1, inc. “e”, nº 5)
- Medios de prueba en sede administrativa (Art. 46 y ss DRLPA)
- Denuncia de ilegitimidad (art. 1, inc. “e”, nº 6)

PRINCIPIOS DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

2.1. Principio de legalidad

Este principio se basa en la exigencia de que la actuación de la Administración se realice de conformidad con el ordenamiento positivo; de ello se infiere, que la Administración no puede obrar sin una norma expresa que la autorice.

La Administración puede actuar nada más que cuando es competente y está obligada a actuar. Es imprescindible que la Administración

actúe en aquellos casos donde el legislador le ha conferido la facultad. Si se dan los presupuestos para que la Administración Fiscal determine de oficio una obligación tributaria, y conoce que un determinado contribuyente ha presentado una declaración jurada que no se corresponde con la realidad, no puede optar por determinar o no de oficio la obligación tributaria, está obligado a hacerlo. Lo dice claramente la ley 19.549, la competencia en los órganos administrativos es de orden obligatorio. Si tiene la atribución, tiene que ejercerla.

2.2. Principio inquisitivo o de oficialidad (art. 1, inc. "a", LPA)

En virtud de este principio incumbe a la autoridad administrativa dirigir el procedimiento y ordenar que se practique toda diligencia que sea conveniente para el esclarecimiento de la verdad y la justa resolución de la cuestión planteada. El inicio e impulso de oficio o a pedido de parte interesada está regulado en los arts. 3º y 4º, DRLPA.

2.3. Principio de celeridad, economía, sencillez y eficacia en los trámites (art. 1, inc. "b", LPA)

Este principio tiene implicancias distintas: por un lado, la Administración sólo puede ser eficaz cuando con su accionar dentro del procedimiento administrativo satisfaga su fin, el interés general; por otro lado, la mera realización de los actos y actividades que tienden a la consecución del interés general no es de por sí suficiente para sostener la eficacia del actuar de la administración, lo que sólo podrá afirmarse cuando además de conseguir la tutela del interés general, la misma ha sido lograda en forma rápida, sencilla y con el debido respeto a los derechos y garantías del administrado.

Ello implica que deben evitarse complicados, costosos o lentos trámites administrativos, que dificulten el desenvolvimiento del expediente.

2.4. Informalismo (art. 1, inc. "c", LPA)

El principio de informalismo rige sólo a favor del administrado, pues el cumplimiento de las formas es uno de los requisitos básicos en la actuación de la Administración, para controlar las gestiones deben quedar documentadas y formalizadas en un expediente administrativo.

La ley de procedimientos administrativos regula la relación entre los administrados y la Administración, cuando establece derechos, garantías y principios, lo hace a favor del administrado, igual que la Constitución o los pactos internacionales de derechos humanos. Son frenos ante el Poder omnímodo del Estado. Es una garantía que tiene el particular frente al poder absoluto y totalitario del Estado, que tiene el monopolio de la coacción.

Los recursos deberán proveerse y resolverse cualquiera sea la denominación que el interesado les dé, cuando resulte indudable la impugnación del acto administrativo (Art. 81, DRLPA).

2.5. Debido proceso adjetivo (art. 1, inc. “f”, LPA)

El debido proceso adjetivo, consagrado en el artículo 18 de la Constitución Nacional y receptado en la Ley de Procedimientos Administrativos (artículo 1º, inciso f), donde se prescriben las siguientes premisas:

a) Derecho a ser oído

El administrado debe tener la posibilidad de exponer los fundamentos de sus pretensiones y defensas con anterioridad a la emisión del acto administrativo que afecte sus derechos subjetivos e intereses legítimos. El principio cuya atención nos ocupa, no sólo comprende la posibilidad de presentar un descargo, sino también que el mismo sea analizado y valorado con la pruebas ofrecidas en el mismo.

b) Derecho a ofrecer y producir pruebas

En la búsqueda de la verdad material, la LPA consagra la posibilidad de ofrecer los elementos probatorios, producirlos dentro del plazo razonable que fije la Administración y presentar alegatos y descargos una vez concluida la etapa instructoria. Ahora bien, este principio no comprende sólo la posibilidad que tiene el administrado de ofrecer y producir la prueba tendiente a su derecho, sino también que la misma sea analizada y valorada conforme a la sana crítica y racionalidad que permitan obtener así una aproximación de la verdad material.

Discrecionalidad en el accionar de la administración al aceptar o

desechar las pruebas ofrecidas por el contribuyente.

“no cabe al órgano administrativo, en casos como el aquí juzgados, sin violar principios atinentes a la garantía de defensa en juicio, prescindir de esa prueba por la mera afirmación dogmática que los testimonios son insuficientes o inadecuados. A la autoridad administrativa le es dado rechazar la prueba que surge del dicho de los testigos propuestos, pero esa facultad sólo de ser ejercida, sin caer en arbitrariedad expresando razones concretas que fundamenten su apreciación.....” (Fallos 244-554)” (voto del Dr. Litvak, “Esmeralda 700 S.R.L. s/recurso de apelación”, T.F.N., Sala “C”, 30/4/98, al cual adhirieron los Dres. Urresti y Wurcel).

Correlación con lo dispuesto en el artículo 166, segundo párrafo, ley 11.683 (reformado por ley 25.239)

c) Derecho a una decisión fundada

El acto administrativo debe consignar los argumentos y cuestiones propuestos en la medida que fueren conducentes a la solución del caso. La fundamentación expresa es la razonable y justa valoración de aquellas cuestiones que hacen a la esencia del acto. Implicancias del principio dentro de la ley 11.683:

Interpretación restrictiva de los mecanismos de cuantificación de la obligación tributaria que no respeten dichos parámetros: art. 14, art. 31 (pago provisorio de impuestos vencidos), etc. Confr. Fallo C.S.J.N. "Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires c/Estudio Jurídico Cosme Beccar Varela" del 7/12/93

2.6. Principio de la verdad material:

El procedimiento administrativo persigue la verdad material y no la verdad formal. Si la Administración advierte cualquier tipo de derecho del administrado que éste no ha ejercido y no se encuentra prescrito ni caduco, está obligada en el transcurso del procedimiento aun a darle la razón al particular mas allá de que éste no haya hecho petición alguna vinculada con este hecho.

Implicancia en materia tributaria: obligación de determinar impuestos a favor del contribuyente, obligación de compensar saldos a favor (aun

prescriptos) con saldos deudores determinados. Así lo resolvió la Sala I, de la Cámara Contencioso Administrativo Federal, al interpretar el último párrafo del artículo 81 de la LPT, en una decisión más que razonable -en cumplimiento con el art. 3 de la ley 19.549, que sostiene que las competencias otorgadas a la Administración son de cumplimiento obligatorio-, y en donde también se aplica el principio de verdad material, señal que esa disposición no es facultativa para la Administración, si verificó la existencia de un crédito a favor de la Administración debe aplicarlo porque lo dice la ley (“Filadelfia”).

2.7. Principio de Gratuidad:

El principio bajo análisis presenta una estrecha relación con el derecho de los administrados a gozar de un procedimiento que les garantice el debido proceso adjetivo; derecho que no puede verse vulnerado o condicionado por la falta de medios de los administrados para acceder al procedimiento administrativo.

Dos de las implicancias más importantes que cabe derivar de este principio son:

- Inexistencia de condenación en costas
- Ausencia de arancelamiento del procedimiento (Supuesto especial: Tasa de actuación ante el Tribunal Fiscal de la Nación)

EL ACTO ADMINISTRATIVO

El acto administrativo es, sin duda, una de las instituciones más importante del Derecho Administrativo. Su importancia en el procedimiento tributario no puede dejarse de lado, ya que el ente recaudador (AFIP-DGI), como todo organismo administrativo, se expresa mediante el dictado de actos administrativos, siendo obvio señalar que los actos de mayor trascendencia que dicta la Dirección, en ejercicio de sus potestades de gestión tributaria que la ley 11.683 le confiere, son actos administrativos (por ejemplo: determinaciones de oficio, aceptación o rechazo de diferimientos, imposición de sanciones).

Gordillo define al acto administrativo como: “una declaración unilateral realizada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales en forma inmediata”.

La LPA establece en su artículo 7° una serie de elementos esenciales del acto administrativo que condicionan la validez y eficacia de éste.

3.1. Elementos del acto administrativo.

- **Competencia** (art. 3°, L.P.A. y art. 7°, inc. “a”, L.P.A.)
- **Causa** (art. 7, inc. “b”, L.P.A.)

Reafirma lo expuesto, el criterio de la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en la causa “**SOMERFIN**” del 22/10/85, en la que sostuvo que el acto administrativo para ser válido deberá “(...) sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable (...)”.

De no compartirse este criterio, nos encontraremos con la validación de un acto administrativo manifiestamente viciado en su causa y motivación, lo que conlleva a su nulidad, pues “no puede olvidarse que el cumplimiento del requisito de motivación del acto administrativo se relaciona con la observancia misma del principio de legalidad al que la Administración se encuentra sometida, este obliga a dar razones que expliquen la necesidad de la decisión adoptada, lo que exterioriza la razonabilidad de la medida (Expte. Nro. 97329/17/99-2-7 Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto, 19 de mayo del 2000, Dictamen 233:278 de la Procuración General del Tesoro de la Nación).

- **Objeto** (art. 7, inc. “c”, L.P.A.)
- **Forma** (art. 8, L.P.A.)
- **Formalidades** (art. 7° inc. “d”, L.P.A.)

“Los defectos de la tramitación administrativa pueden ser subsanados en la instancia judicial a la que el apelante ha acudido” (CSJN, junio 1 de 1982, “Cerella, Roberto C c/Provincia de Nuequén”)

- **Motivación** (art. 7º, inc. “e”, L.P.A.)

La motivación del acto administrativo consiste en la exposición de los motivos que inducen a la Administración a la emisión del mismo y debe contener una relación de las circunstancias de hecho y de derecho que determinan la emanación del mismo, caso contrario, éste elemento quedaría vacuo de contenido y así sería inidóneo para producir efectos jurídicos.

Es decir, la falta de exposición por parte del juez administrativo de los razonamientos y/o fundamentos serios e idóneos que le permitan llegar a las conclusiones mediante las cuales pretende justificar el dictado del acto determinativo, determina la nulidad de dicho acto, no sólo ya por la ausencia de causa que lo justifique, sino además por la carencia absoluta de motivación.

Tal como lo indica Hutchinson “(...) La motivación es la explicitación de la causa; esto es la declaración de cuales son las razones y las circunstancias de hecho y de derecho que han llevado a dictar el acto (...)”.

Al respecto cabe destacar que el requisito de motivación tiene una mayor importancia en los actos realizados en el ejercicio de facultades discrecionales, pues solamente la motivación de esos actos permite al juez determinar si son o no razonables.

A partir de esta clara e importante disposición legal, la doctrina ha señalado en forma categórica: “(...) la motivación del acto... es una declaración de cuáles son las circunstancias de hecho y de derecho que han llevado a la emanación, o sea los motivos o presupuestos del acto; constituye por lo tanto la fundamentación fáctica y jurídica con que la administración pretende sostener la legitimidad y oportunidad de la decisión tomada y es el punto de partida para el juzgamiento de esa legitimidad” (Gordillo, Agustín: Tratado de Derecho Administrativo, tomo III, Macchi, Buenos Aires, 1991, punto X-7).

Por otra parte, siguiendo a García de Entrerría y Fernández, es dable señalar que “(...) la motivación no se cumple con cualquier fórmula convencional, por el contrario: **la motivación ha de ser suficiente, esto es ha de dar razón plena del proceso lógico y jurídico que ha determinado la decisión.** Por ejemplo: no bastaría jubilar a un funcionario invocando simplemente una razón de incapacidad física; habrá que concretar qué incapacidad física en particular y cómo se ha valorado y en qué

sentido la misma justifica legalmente la resolución” (aut. cit.: Curso de Derecho Administrativo, Civitas, Madrid, España, pág. 550).

“(…) Nulos resultan, en consecuencia, aquellos actos en los cuales la Administración se remite al expediente instruido o cita exclusivamente las disposiciones o preceptos legales aplicables (...), ello así porque **“....la motivación debe contener necesariamente no sólo una relación (aún sucinta) de los hechos que se consideran probados, de la prueba invocada, de la valoración que tales probanzas han merecido, de la relación existente entre los hechos y el objeto del acto, sino además de las normas que se aplican en forma concreta, y de la razón que justifica su aplicación frente a esos hechos”** (Tawil, Guido S.: Administración y Justicia, Depalma, Buenos Aires, 1993, pág. 350 y ss.).

- Publicidad:

Importancia: validez o eficacia: Prescripción: A favor de considerar la notificación como el momento en que se opera la suspensión: CNApel. Cont. Adm. Sala II, Bordeu Alejandro, del 9/8/90; C.S.J.N. "F.N. c/Seco, Aurelia", del 8/9/92; CNCont. Adm, Sala I, 12/9/95, "Frávega S.A."; Dict. DGI 44/85, 17/12/85, Bol DGI 386, pág. 174. En contra: CNCont. Adm. Fed. Sala II, 15/12/94, "Perez Picaro S.A.", Imp. LIII-B, 1919.

- Finalidad (art. 7, inc. "f", L.P.A.)

CARACTERES DEL ACTO ADMINISTRATIVO:

- Presunción de legitimidad (art. 12, L.P.A.)

- Autotutela administrativa

“Art. 12: El acto administrativo goza de presunción de legitimidad; su fuerza ejecutoria faculta a la Administración a ponerlo en práctica por sus propios medios -a menos que la ley o la naturaleza del acto exigieren la intervención judicial- e impide que los recursos que interpongan los administrados suspendan su ejecución y efectos, salvo que una norma expresa establezca lo contrario”.

-Actos que tienen presunción de legitimidad

- Implicancias de la presunción de legitimidad

“En las relaciones jurídicas donde interviene una Administración Pública es carga del particular afectado por una decisión estatal la correspondiente impugnación” (CNFEd, Civil y Com. Sala I, diciembre 29 de 1983, Cavallín, Filino c/Hipasaam”)

“Todo acto administrativo expreso debe ser impugnado, cualquiera fuese el vicio que a su respecto se alegare, dentro de los plazos previstos por el artículo 25 de la ley 19.549” (CNFed., Contencioso administrativo, Sala III, febrero 8 de 1983, “Sciance, Luciano R. c/Gobierno Nacional”)

- Suspensión de los efectos del acto por interposición de recursos:

-En sede administrativa:

“Art. 12: Sin embargo la Administración podrá, de oficio o a pedido de parte y mediante resolución fundada, suspender la ejecución por razones de interés público, o para evitar perjuicios graves al interesado, o cuando se alegara fundadamente una nulidad absoluta”

- En sede judicial:

- Medida cautelar de no innovar (art. 230, CPCCN)

- C.S.J.N. “Firestone de la Argentina S.A. s/medida cautelar” 12/12/90

- CNApel. Cont. Adm. Sala I, “Maselli, Oscar Domingo c/D.G.I.” 5/7/94

“dado que el silencio guardado por la Administración frente al recurso administrativo del demandante....ha impedido oír la eventual argumentación razonable en contrario por parte de esa autoridad, por lo que no cabe en las actua-

les circunstancias negar la presencia de la verosimilitud del derecho pretendido por la actora (conf. considerando II)

- C.S.J.N. "Hughes Tools Compay S.A. c/Gob. Nac -Mº de Economía-" 7/3/85

- Exigibilidad
- Ejecutoriedad
- Estabilidad
- Revocación del acto nulo (art. 17, L.P.A.)
 - Firme y consentido que hubiese generado derechos subjetivos: declaración judicial de nulidad
- Revocación del acto regular (art. 18, L.P.A.)
 - Excepciones:
 - el administrado hubiese conocido el vicio;
 - la revocación lo favorece sin causar perjuicios a terceros
 - el derecho se hubiese otorgado expresa y validamente a título precario
- Impugnabilidad
- Supuesto de las Resoluciones Generales del artículo 7º del Dec. 618: Criterio de la DGI: Dict. 50/90, 3/5/90.

IMPUGNACIÓN JUDICIAL DE ACTOS ADMINISTRATIVOS

- Vía impugnatoria
- Actos de alcance individual (art. 23, L.P.A.)

- Contra actos definitivos una vez agotadas las instancias administrativas
- Contra actos que impidan la tramitación
- En caso de silencio o ambigüedad
- Vías de hecho

- Actos de alcance general (art. 24, L.P.A.)
 - Impugnación directa: reclamo previo
 - Impugnación indirecta: vía impugnatoria (art. 23, L.P.A.)

- Plazo de caducidad (art. 25, L.P.A.) --- 90 días hábiles judiciales

“No es admisible la acción de cobro de pesos o indemnización de daños sin impugnar, dentro del plazo del art. 25 de la ley 19.549 la legitimidad del acto administrativo que ha desestimado la misma pretensión o cuyo contenido excluye el pago de lo reclamado” (CNFed. ContenciosoAdministrativo, en pleno, 24/4/86, “Petracca e Hijos y otros c/Gob. Nacional”

“El hecho de no poder un acto administrativo -pese a ser absolutamente nulo- ser impugnado judicialmente por el administrado, por haber transcurrido los plazos de caducidad establecidos por el artículo 25 de la ley 19.549, no resulta una novedad en el orden jurídico. En efecto, bastaría sólo señalar como ejemplos los casos en que debiendo los particulares agotar la vía administrativa, no interponen dentro de los términos que la legislación establece, los recursos administrativos pertinentes. En tales casos los actos se consideran consentidos y firmes, y por ende, inatacable por los afectados, en sede judicial. Lo mismo ocurre en el presente caso, en que la ley presume que el acto nulo ha sido consentido por el o los afectados y niega por ello la posibilidad de acatárselos judicialmente” (CNFed, Cont. Adm., sala III, 1/9/1981, “Gimenez Voga, Clara c/Comité Federal de Radiodifusión”).

- Alcance de la revisión judicial:

“La potestad del poder judicial de revisar los actos administrativos sólo comprende, como principio, el control de su legitimidad, que no excluye la ponderación del prudente y razonable ejercicio de las facultades de las que se hallan investidos los funcionarios competentes, pero no el de

la oportunidad, mérito o conveniencia de las medidas por éstos adoptadas” (CSJN, 25/11/86, “Ferrer, Roberto O. c/Gobierno Nacional”)

“El ámbito de revisión judicial de los actos administrativos sólo comprende -salvo arbitrariedad manifiesta- el control de su regularidad, y no el de la conveniencia o razonabilidad de las medidas que los funcionarios competentes hayan adoptado en ejercicio de las facultades de que se hallan investidos por normas cuya validez no ha sido objetada” (CSJN, julio 23 de 1981 “Ginart de Castex, Amelia”).

- Vía reparatoria (art. 30)
 - Reclamo administrativo previo al Ministerio: debe versar sobre los mismos hechos y el derecho que se invocarán en la eventual demanda judicial.
 - Plazo para contestar el reclamo (art. 31): 90 días ---- Pronto Despacho: 45 días
 - Excepciones al reclamo (art. 32): inc. c) repetir gravámenes
- Acción de amparo (art. 43, Constitución Nacional y ley 16.986)
- Acción de amparo por mora (art. 28, L.P.A.)
- Acción de amparo por mora de la administración fiscal (arts. 182 y 183 L.P.T.)
- Habeas Data (art. 43, Constitución Nacional, ley 25.326)
- Acción meramente declarativa (art. 322 C.P.C.C.N.)

RECURSOS ADMINISTRATIVOS

7.1. Recurso de revisión (art. 22, L.P.A.)

- Contradicciones en la parte dispositiva (10 días)
- Descubrimiento de documentos que no fueron tenidos en cuenta (30 días)
- Se declaren falsos los documentos tenidos en cuenta (30 días)
- Cohecho, prevaricato y violencia, etc. (30 días)

7.2. Recurso de reconsideración (art. 84)

- Actos impugnables:
 - definitivos
 - asimilables a definitivos
 - interlocutorios o de mero trámite que lesionen un derecho subjetivo o un interés legítimo
- Plazo para interponerlo: 10 días
- Lugar de interposición: mismo órgano que lo dictó
- Plazo para resolverlo (art. 86): 30 días --- no es necesario pedir pronto despacho (art. 87)
- Jerárquico en subsidio (art. 88)

7.3. Recurso jerárquico (art. 89)

- Actos impugnables:
 - definitivos
 - asimilables a definitivos
- Plazo para interponerlo: 15 días
- Lugar de interposición: mismo órgano que lo dictó, quien debe elevarlo al Ministro o Secretaría de Presidencia
- Plazo para resolver: 30 días (art. 91)

7.4. Aclaratoria (art. 102)

REGLAMENTO DE LA L.P.A.

- Formalidades de los escritos (art. 15)
 - a máquina o manuscrito en tinta
 - en idioma nacional
 - suma o resumen del petitorio
 - suscripto por los interesados
 - indicación del expediente al cual corresponde
- Iniciación del trámite (art. 16)

- Nombre, apellido, indicación de identidad y domicilio real y constituido
- Relación de los hechos y del derecho aplicable
- Petición en términos claros y precisos
- Ofrecimiento de la prueba y acompañar documental
- Firma
- Constitución de domicilio especial (art. 19)
- Presentación de escritos, fecha y cargo (art. 25)
- Presentación: mesa de entradas o por correo (sólo escrito inicial o recurso)
- Plazo de gracia: 2 horas (art. 25)
- Entrega de constancias sobre iniciación de actuaciones y presentación de escritos o documentos (art. 30)
- Personería (art. 31)
 - Forma de acreditar la personería (art. 32)
 - Mandato por acta ante autoridad administrativa (art. 33)
 - Cesación de la representación (art. 34)
 - Alcances de la representación (art. 35)
- Notificaciones
 - Actos que deben notificarse (art. 39)
 - Actos definitivos o asimilables
 - Actos que resuelvan un incidente o afecten derechos subjetivos o intereses legítimos
 - Actos vinculados a la producción de la prueba
 - Actos que la autoridad dispusiera que se deben notificar
- Diligenciamiento (art. 40):
 - Plazo: 5 días
 - Contenido:
 - Indicar recursos
 - Indicar si agota la vía administrativa
 - Si omite
 - plazo para interponer el recurso: 60 días
 - para interponer la demanda judicial impugnativa: 60 días

- Forma y medios (art. 41): no se aplica por regir el artículo 100 de la LP.T.
- Irrecurribilidad de medida preparatorias, informes y dictámenes (art. 80).