

LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

por FRANCISCO MARTINEZ

SUMARIO: 1. Contencioso administrativo de jurisdicción restringida y de plena jurisdicción. 2. Contencioso tributario originario o *a priori* y subsiguiente o *a posteriori*.

I. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE JURISDICCION RESTRINGIDA Y DE PLENA JURISDICCION

Cuando se trata de establecer un régimen de fiscalización jurídica de la actividad administrativa, sea que esa fiscalización se encomiende a órganos judiciales, activa, se presenta de inmediato el problema atinente a la extensión o amplitud que habrá de darse al control jurisdiccional del acto administrativo. Si ésta delicada función, se asigna al Poder Judicial conforme al denominado sistema de la *jurisdicción única*, es principio generalmente admitido que no caen bajo el examen de la decisión administrativa las *cuestiones de hecho*, respecto de las cuales aquél debe quedar vinculado a la apreciación que de ellas haya hecho el organismo administrativo. En plenente, a examinar si la autoridad ha aplicado a los hechos que consideró existentes o probados, el precepto jurídico que debe abarcarlos porque el pronunciamiento judicial debe recaer tan sólo sobre las *cuestiones de derecho*. Trátase de un contencioso con poderes de control que configuran la forma más estrecha de fiscalización jurídica porque, sin duda, también es fiscalización jurídica el examen de los hechos ya que, como anota MERTL, "si al acto administrativo le sirve de base un hecho o hechos inexactos, ello dará lugar, en ocasiones, a una violación jurídica, porque las consecuencias jurídicas declaradas por el acto administrativo lo son en virtud de ciertos supuestos, bajo la realización de ciertos hechos" (1). Hay aquí mera comprobación de legalidad, no jurisdicción de fondo.

Es éste un contencioso de *jurisdicción restringida* o un puro control de derecho, en el cual, la vía que lo provoca, tratándose de órganos judiciales, se asemeja a un recurso de casación porque en tal hipótesis sólo se examina la aplicación que se ha hecho de la ley en el caso particular, por lo que la sentencia debe limitarse a anular el acto si hubo violación de la ley o a desestimar el recurso en caso contrario. Y aún puede idearse un sistema en el cual ni siquiera puede anularse el acto administrativo o modificarlo o sustituirlo, pudiendo la sentencia judicial declarar sólo su ilegitimidad, colocando a la administración en la alternativa de revocarla ella misma o de modificarlo, o de indemnizar por los daños en el supuesto

(1) *Teoría General del Derecho Administrativo*, ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, pág. 490. Véase también MARTINEZ, FRANCISCO, *Derecho Tributario Argentino*, págs. 137 y siguientes.

de que lo mantuviese inalterable. Pero con una u otra modalidad, lo que caracteriza al sistema es que el pronunciamiento no estatuye sobre los hechos ⁽²⁾.

Esta jurisdicción restringida puede existir también cuando la ley concede un recurso judicial contra las sentencias de los tribunales administrativos. Ese carácter reviste el recurso de revisión y apelación limitada que puede interponerse contra las sentencias del Tribunal Fiscal de la Nación, en cuyo caso, según está dispuesto en el art. 85 de la ley 11.683, la Cámara "resolverá el fondo del asunto teniendo por válidas las conclusiones del Tribunal sobre los hechos probados", no obstante lo cual puede apartarse de tales conclusiones y "disponer la producción de pruebas cuando, a su criterio, las constancias de autos autoricen a suponer error en la apreciación que hace la sentencia de los hechos". Cabe interpretar razonablemente que con esta última fórmula, que consagra la excepción al principio de un examen judicial limitado a las cuestiones de derecho, se ha querido aludir a un error sustancial en la valoración crítica de las pruebas o mejor, a autorizar un nuevo examen de los puntos de hecho cuando la sentencia no está basada en una prueba sustancial, con lo que se ha venido a dar, en realidad, una solución intermedia semejante a la que en los Estados Unidos de América se expresa con la fórmula de la *substantial evidence rule*, según la cual sólo cabe el examen de las cuestiones de hecho si la decisión administrativa no está basada en una "prueba lo suficientemente relevante para que una mentalidad razonable la acepte como adecuada para fundar una conclusión", como lo expuso la Corte Suprema de aquel país ⁽³⁾. Es la apreciación irracional de los hechos. La función de la Cámara se asemeja, pues, notablemente, en cuanto decide el fondo sobre la base de los hechos admitidos por el Tribunal Fiscal, no a la de la *casación* francesa o italiana, sino a la que lleva a cabo la autoridad judicial en el recurso de *revisión* del derecho germánico. "La Corte de revisión —expresa MAYER— está autorizada, al pronunciar la anulación, para decidir sobre el fondo cuando el asunto está *maduro*; esto no difiere de la jurisdicción ordinaria y de su autoridad de cosa juzgada. Pero permaneciendo en la esfera propia de la revisión, la Corte puede rechazar el recurso o bien anular pura y simplemente. En la primera hipótesis, el fallo impugnado queda intacto; se establece simplemente, con autoridad de cosa juzgada, que no puede ser anulado por la vía de revisión... Por el contrario, si hay anulación se envía nuevamente el asunto al tribunal inferior para que se lo termine, con esta aclaración que tiene fuerza de cosa juzgada: que, para el procedimiento posterior, el fallo impugnado debe considerarse inexistente" ⁽⁴⁾.

El sistema opuesto al que se dejó examinado consiste en diferir el conocimiento de la materia contencioso administrativa a tribunales ubicados en la esfera de la administración, pero separados de la administración activa. Se trata del contencioso administrativo en sentido estricto, cuya forma más pura está representada por el sistema, de origen francés, conforme al cual queda excluido de la decisión de la autoridad judicial todo conflicto en que sea parte la administración pública aun por sus actos de *gestión*, es decir, a raíz de sus relaciones jurídicas con los particulares regidas por el derecho civil. La "trascendencia política del litigio" que deriva de la circunstancia de estar en él interesado el estado, vendría a constituir, cuando se adopta esta forma pura, un límite de la jurisdicción, o sea, "una buena razón

para excluir la solución procesal del mismo, que puede no ser necesaria, de un lado, porque la administración pública posee el poder para tomarse la razón por sí, y de otro, porque se considera que para la tutela de la parte contraria basten las diversas instituciones relativas a la justicia en la administración pública y, especialmente, el recurso jerárquico" ⁽⁵⁾. En sentido lato se ha definido la jurisdicción administrativa como aquella que "actúa en las relaciones públicas, esto es, que median entre el particular y la administración como *poder*, cualesquiera que sean los órganos a los cuales se confía", mientras que la jurisdicción civil significa la que "actúa en las relaciones entre particulares (comprendidas las relaciones en las cuales interviene la administración, pero obrando como particular)" ⁽⁶⁾.

Mientras aquel límite puesto al control de la legalidad de la administración pública cuando se desenvuelve en la órbita judicial, puede justificarse por el principio constitucional de la separación de los poderes, no se advierte razón alguna que impida establecer un contencioso de *plena jurisdicción* a cargo de tribunales administrativos ⁽⁷⁾. Aquí la regla debe ser necesariamente la opuesta, o sea, la de a cabo no sólo un juzgamiento que recaiga sobre la regla de derecho aplicable, sino, además, un juzgamiento independiente de los hechos porque la injusticia del acto puede derivar tanto del error de derecho como del error de hecho. No existe, en rigor, verdadera jurisdicción administrativa de *fondo* si el órgano no está investido al mismo tiempo que de la potestad de formular un juicio sobre la existencia de una norma abstracta de ley, o sea, sobre la cuestión de derecho abarcada en la premisa mayor, de la de formular un juicio sobre la existencia del hecho jurídico en presencia del cual la norma abstracta deviene voluntad concreta, es decir, sobre la cuestión de hecho que constituye la premisa menor. A falta de esta última posibilidad, un tribunal de lo contencioso administrativo, por estar desprovisto del *iudicium decisorium*, vale decir, de la potestad de suplantar el acto impugnado, debe limitarse a pronunciamiento a la desestimación del recurso si no existe falsa o errónea aplicación de la ley o a la declaración de la nulidad del acto en caso contrario. No cabe, pues, una decisión que confirme el acto ni una que lo reforme porque la cuestión de hecho no cae bajo su control.

⁽⁵⁾ GARNERUTI, FRANCISCO, *Sistema de Derecho Procesal Civil*, ed. Ureba Argentina, t. 1, Nº 86, pág. 292, quien agrega que "la tendencia a la transformación de la revisión jerárquica en jurisdicción administrativa, ocurre en gran parte la pureza de la institución. Para él, lo que caracteriza al proceso administrativo es "el concurso de dos elementos, uno *subjetivo* y otro *objetivo*: la *administración pública* como una de las partes, y la *ilegalidad* o la *injusticia* de un *acto administrativo*, como razón de la *pretensión*" (pág. 304, Nº 89). "El cometido del proceso administrativo —dice más adelante— puede ser definido como la *comprobación de la justicia en la administración pública* y, por tanto, de la legalidad y de la conveniencia de sus actos; pero como dicha verificación está determinada por el fin práctico de revocar el acto injusto, es claro que sobre el fondo del proceso administrativo se halla el conflicto de intereses, en el que inciden el acto a comprobar y la contienda de dos partes (la administración pública y la llamada parte interesada) acerca de su justicia y, a través de ésta, acerca de su confirmación o revocación" (pág. 273, Nº 79).

⁽⁶⁾ CHIOVENDA, JOSÉ, op. cit. t. 1, pág. 409. Véase también MAYER, OTTO, op. cit. Para el la materia contencioso administrativa está dada por "las relaciones jurídicas que deben regularse bajo la forma de la justicia administrativa", es decir, la que está encomendada a tribu- nales administrativos; pero agrega que la autoridad judicial puede ser llamada también "a deter- minar directamente una jurisdicción en materia administrativa", en cuyo caso únicamente el estado asume la calidad de *parte opuesta*; en el primer caso, en cambio, su posición es sólo, papel de parte para "hacer posible un procedimiento contradictorio reglado" (págs. 239, 245, 283 y ss.).

⁽⁷⁾ Se suele distinguir una justicia administrativa atribuida a la administración misma, que representaría sólo un *autocontrol* como administración juzgadora con jurisdicción retendida, de la verdadera jurisdicción deferida a tribunales especiales administrativos autónomos, cuyo juzgamiento recae tanto sobre la cuestión de derecho como sobre la cuestión de hecho. El

II. CONTENCIOSO TRIBUTARIO ORIGINARIO O A PRIORI Y SUBSIGUIENTE O A POSTERIORI

Lo contencioso tributario o, si se prefiere, lo contencioso fiscal abarca una especie de la materia contencioso administrativo; el acto que se ataca por las diversas vías jurídicas que otorga la ley, tratándose del contencioso subsiguiente o *a posteriori*, no es sino un acto administrativo: aquel mediante el cual la administración financiera o recaudadora determina la obligación impositiva. Es ésta, por lo demás, una afirmación rigurosamente exacta tanto si la vía de derecho que se hace valer es el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra la liquidación del tributo, como si lo que se ejerce es una acción ante aquél o la autoridad judicial tendiente a obtener que se restituyan las sumas pagadas indebidamente en concepto de impuesto. En este último caso, es también obviamente el acto de determinación el blanco al que apunta el ataque procesal del *solvens*, por lo que no debe tomarse en sus términos estrictamente literales la disposición del párrafo segundo del art. 76 de la ley 11.683 (t.o. en 1958) que le prohíbe limitarse a "la mera impugnación de los fundamentos que sirvieron de base a la estimación de oficio administrativa cuando ésta hubiera tenido lugar"; si la liquidación presuntiva no se apoyó en una prueba razonable, necesariamente debe caer por infundada (9). Acoger, pues, la demanda de repetición, total o parcialmente, importa suprimir el acto o sustituirlo por otro ajustado a la ley, porque sólo por haber desaparecido o haberse alterado la causa jurídica que originó el pago, la acción podría prosperar.

Con la creación del Tribunal Fiscal de la Nación, se estructuró un contencioso tributario de jurisdicción íntegra o plena y funcionando paralelamente a él, en virtud de una suerte de competencia alternativa, un contencioso tributario deferido a órganos judiciales, también de plena jurisdicción. Configuran ambos a la vez un contencioso *subsiguiente* o *a posteriori* y un contencioso *originario* o *a priori*, según se verá. Y con ellos se combina otra *vía de derecho* para atacar igualmente el acto administrativo de determinación del impuesto, constituida por un *recurso formal*, que la ley llama de *reconsideración*, mediante el cual se tiende a revocarlo, sea por parte del mismo órgano de que emanó, sea por parte de un órgano superior ubicado dentro de la propia órbita de la administración financiera. El ejercicio de este recurso produce el importante efecto jurídico de cerrar toda posibilidad a una posterior controversia tributaria que no venga precedida del pago del impuesto, tratándose del contencioso de repetición en sede judicial, o tratándose de la demanda ante el Tribunal Fiscal. Ese mismo recurso de reconsideración puede interponerse contra las resoluciones del organismo recaudador que impongan multas por fraude o meras transgresiones, en cuyo caso la decisión que recayere sólo puede ser atacada ante el poder judicial.

Pero si las tres son vías jurídicas en cuanto al decir de MAYER, son medios especiales de protección que consisten "en poner el poder público a disposición de los intereses individuales, del cual se puede provocar una decisión bajo ciertas condiciones y siguiendo ciertas formas", sólo las dos primeras configuran, propiamente, lo contencioso tributario; la restante, aunque no es una simple reclamación o un simple recurso, no constituye una vía jurisdiccional sino una *oposición* o un *recurso formal*—según se dirija al propio órgano del que emanó el acto o a uno superior—porque "la autoridad a la cual va dirigido está obligada a proceder al examen del

asunto" en virtud de una regla de derecho, de donde resulta a favor de quien viene concedido "un derecho individual correspondiente, un poder sobre esta actividad del órgano público", que es el *derecho de recurso* o el *derecho de oposición*. Porque existe tal derecho, la existencia de un plazo para interponerlo es esencial (9). Que no se está aquí aún en la órbita de la jurisdicción administrativa lo demuestra la circunstancia de que la decisión que recayere no es susceptible de pasar en acto de determinación del impuesto contra el que no se quiere valer el derecho firme en el sentido de que el fisco podrá accionar judicialmente para el cobro del impuesto, pero ello no excluye la posibilidad de una futura controversia tributaria dirigida a obtener la repetición de lo pagado, que tendrá precisamente como blanco el acto de determinación a pesar de haber quedado firme por haberse resuelto negativamente el recurso o por no haber sido interpuesto. Tampoco es rigurosamente exacto que una decisión administrativa que aplica multa por fraude pase en autoridad de cosa juzgada por no hacerse valer contra ella el derecho de recurso o por resolverse denegativamente el que se hubiese interpuesto, como lo demuestra la posibilidad que tiene el contribuyente de "comprender en la demanda de repetición que deduzca por el impuesto, la multa consentida" según lo dispone el art. 149 de la ley 11.683 (t.o. en 1968). Por ser ulteriormente impugnables, tanto en el caso del impuesto como en el de la multa, no hay aquí todavía decisión *pro veritate habetur*.

Lo contencioso tributario se inicia, pues, o con el recurso de apelación que se interpone ante el Tribunal Fiscal contra la liquidación administrativa del impuesto o con la demanda de repetición que se entabla ante este mismo órgano o la autoridad judicial. Se pone así en movimiento a la verdadera jurisdicción administrativa, porque una u otra vía representa, para decirlo con palabras de MENDEL, "el medio técnico jurídico con el cual sometemos la actividad de órganos dependientes del acto administrativo de órganos independientes, ofreciendo, así, ocasión para eliminar bajoramente, en virtud de la dependencia jurídica y política de los funcionarios administrativos". Es fiscalización que "obra—como lo destaca también este tratadista—no sólo de una manera *actual*—en aquellos casos en que es llamada a conocer de un acto administrativo—sino también de una manera *potencial* o *profiláctica*", más allá de su tratamiento contencioso, habrá de basar en una organización estatal ordenada, para excluir violaciones jurídicas intencionadas por parte de la administración y, sobre todo, servirá de refuerzo a los funcionarios administrativos para poder rechazar sugerencias procedentes de factores políticos (10). Ese efecto procláctico no es otra cosa que lo que CARNELUTTI llama la virtud *diffusa* que aquí, para el estado, tiene la composición del litigio en cuanto induzca a los organismos recaudadores a dar la misma solución en casos semejantes posteriores.

Lo contencioso tributario no comienza, por tanto, con el procedimiento de comprobación que llevan a cabo dichos organismos con fines de liquidación del impuesto, ni reviste el acto de determinación naturaleza verdaderamente jurisdiccional, como no tiene tampoco tal carácter una resolución que recayere en el recurso de reconsideración. Verdad es que hasta aquí, en esta fase, la autoridad administrativa juzga y manda en cuanto aplica el derecho a través de "un juicio lógico acerca de la correspondencia entre una situación real y la situación prevista por la

primero sería el sistema francés con su Consejo de Estado, y el segundo, el sistema germánico (omniano o austriaco). Véase CHROVENDA, José, *Principios de Derecho Procesal*, ed. Reus, Madrid, t. I, págs. 145 y ss. Si se admite este distinguo, indudablemente el Tribunal Fiscal de la Nación encuadra en el segundo sistema.

(8) Véase MARTÍNEZ, FRANCISCO, op. cit., pág. 103, N.º 38.

(9) Op. cit., t. I, págs. 200, 206 y ss.

(10) Op. cit. pág. 476. Véase también MARTÍNEZ, FRANCISCO, op. cit., pág. 122, N.º 52.

norma" y concluye con un mandato, el de pagar el impuesto determinado, pero "juega y manda —para decirlo con palabras de CARNELUTTI cuando del la función procesal para el desenvolvimiento de un interés en conflicto y no para la composición del conflicto: se trata de un juicio y de un mandato de parte, no de un juicio y de un mandato imparciales, puesto que la autoridad judicial se halla sobre los sujetos en conflicto" (11). Por ello precisamente, el acto no tiene la autoridad de la cosa juzgada "en el sentido estricto del procedimiento civil y de la justicia administrativa", como lo destaca MAYER (12); es sólo ejecutorio en el sentido que se dejó antes señalado y produce, además, el importante efecto jurídico de la pérdida del derecho del fisco a exigir el excedente que le hubiere correspondido si el impuesto determinado fuese inferior al que debió pagarse conforme a la ley, a menos, como principio general, que el deudor hubiese incurrido en dolo (art. 26 de la ley 11.683, t.o. en 1968). Sólo a una lamentable confusión de ideas cabe atribuir la errónea jurisprudencia conforme con la cual el pago del impuesto, aunque no venga precedido del acto de determinación, configura un derecho patrimonial irrevocablemente adquirido que tiene la garantía constitucional de la inviolabilidad de la propiedad (13). Y también, el recurso puede provocar un pronunciamiento administrativo *ultra petita*, o sea, que conceda más de lo pedido, porque no ejercitándose verdaderamente una actividad jurisdiccional por el órgano que lo decide, no rige la regla *ne est iudex ultra petita partium*, a diferencia de lo que acontece cuando el órgano cumple esta última actividad. La facultad dada al Tribunal Fiscal en el art. 132 de la ley "para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes" (14), no significa apartamiento de la regla que impone juzgar en los límites de la demanda sino, simplemente, derogación del principio *dispositivo*, esto es, de la iniciativa de las partes, que se formula con la máxima *secundum allegata et probata partium iudicare debet*, en homenaje al principio opuesto, o sea, el inquisitorio que caracteriza al proceso administrativo por contraponerse en él acerca de una relación jurídica de derecho público una relación en la que está directamente interesado el estado. Lo único imponible es la *reformatio in peius* porque "ello —como expresa MAYER— es de la naturaleza de todo recurso de derecho" (15).

Representa ese contencioso una justicia administrativa *subsiguiente*, *secundaria* o *a posteriori*, es decir, un tipo de justicia en la cual el control de la legalidad de la administración financiera tiene lugar luego de que ésta ha aplicado la norma jurídica al caso singular, porque en ella, según anota Merkl, "la sentencia se halla condicionada por un acto administrativo precedente sobre el mismo objeto", mientras que en la justicia administrativa llamada *originaria* o *a priori* "el tribunal decide sobre casos de los que no ha conocido, con anterioridad, una autoridad administra-

tiva" (16). La esencia de ambos contenciosos es una particularidad de la jurisdicción administrativa, que la distingue de la civil por cuanto ésta se presenta siempre bajo la forma del contencioso originario (17). En la esfera fiscal se advierte este contencioso originario cuando se repiten pagos hechos en base a una declaración jurada que se conceptúa luego errónea, y se llega a la vía judicial o al Tribunal Fiscal mediante el recurso por demora, sin esperar el pronunciamiento de la administración recaudadora en el reclamo previo interpuesto, por haber transcurrido el término para dictarlo.

(11) Op. cit., t. I, págs. 258, Nº 79. Para un análisis más extenso de la cuestión, remitimos a nuestro *Derecho Tributario Argentino*, Nº 30, págs. 81 y ss.

(12) Op. cit., t. II, págs. 244, en nota.

(13) Para una refutación de la tesis, véase voto de la mayoría de los integrantes de la Sala A, en la causa S.A. ALBA FÁBRICA DE PINTURAS, ESMALTES Y BARNICES C. ADUANA DE LA NACIÓN, sentenciada el 20 de octubre de 1969.

(14) La parte final del artículo consagra el principio del *impulso procesal de oficio* conforme al cual compete al órgano jurisdiccional llevar a cabo la actividad tendiente "a obtener el *progreivo movimiento* de la relación procesal hacia el fin", con apoyo "en la idea de que el estado está interesado en la rápida definición de los litigios una vez surgidos" (CHIOVENA, JOSÉ, op. cit., t. II, V, I, págs. 226). Pero el principio, opuesto al denominado de *impulso de parte*, se suaviza muy intensamente más adelante en cuanto se permite la prórroga de los plazos legales por acuerdo de las partes (art. 162).

(15) Op. cit., t. I, págs. 234 y ss. y notas 31 y 32.

(16) Op. cit., págs. 486.

(17) MAYER, OTTO, op. cit.

claró en otra causa: "El comercio entre los diversos estados comprende el tráfico, el intercambio, el trato, la navegación, la comunicación, el tránsito de las personas y la transmisión de mensajes por telégrafo" (208 US 176). Propósitos análogos inspiraron a esta Corte cuando incluyó, como lo expresara en Fallos: 188, 27, al "transporte como elemento esencial del comercio entre las actividades que el Congreso comprende y regula" de acuerdo con el inciso 12 del artículo 67 de la Constitución; y cuando dijo: "Que el transporte de pasajeros de un punto a otro del territorio de la República, es una actividad protegida en cuanto a las personas y a las cosas por los artículos 14 y 67, inciso 12, de la Constitución Nacional". (Fallos: 188, 27). Alberdi, en su momento, expresó: "Y no podría ser de otro modo... este principio" (Bases, pág. 161). González, de su lado, expresaba: "Esta facultad de reglar el comercio interprovincial, atribuido al Congreso, es uno de los vínculos más fuertes de la unión, de tal modo que, sin ella, la Nación apenas merecería este nombre" (Manual, 403). Esta doctrina concuerda con el sentido de la expresión contenida en Fallos: 154, 104, 113: "El poder para regular el comercio así comprendido es la facultad para prescribir las reglas a las cuales aquél se encuentra sometido y su ejercicio corresponde al Congreso de la Nación de una manera tan completa como podría serlo en un país de régimen unitario".

6º) Que con referencia concreta a la potestad del Congreso y la de las provincias en lo relativo a la reglamentación del comercio interprovincial, ha declarado esta Corte: "Las provincias en el ejercicio de sus poderes de legislación interna... no se hallan autorizadas para dictar leyes o reglamentos de carácter general o municipal que comporten directa o indirectamente trabar o perturbar de cualquier modo, que no magnifique el ejercicio de sus poderes de policía, la libre circulación territorial o que puedan afectar el derecho de reglamentar el comercio contenido al Congreso de la Nación con el carácter de una facultad exclusiva" (Fallos: 149, 137). Y ha dicho también en el mismo fallo: "...la Constitución ha querido impedir que con leyes impositivas o de cualquier otra naturaleza, una provincia pudiera hostilizar el comercio de los productos originarios de las otras, provocando medidas de retorsión inconciliables con la armonía y reciproca consideración que debe reinar entre ellas", para que "en materia de comercio interprovincial, la nación constituya un solo territorio sujeto a un sistema de regulación uniforme y no a la multiplicitad emergente del número de provincias que la integran". Ello, aplicado al tráfico de personas, significa que toda empresa de transporte, como cualquier habitante, puede ser gravado personalmente con relación al valor de su propiedad o a la cuantía de sus rentas, sin atender para nada a la fuente de la cual

aquellas provienen, trátase del comercio, la banca, la industria o cualquier otra actividad. En el régimen político y económico de la Constitución, aquel principio general de dejar de ser una verdad si un impuesto llegase a ser establecido por una provincia sobre las entradas derivadas del transporte de mercancías y pasajeros conexos con el comercio interprovincial o extranjero, porque importaría violar los artículos 10 y 67, inciso 12 de nuestra Constitución (fallo citado).

7º) Que esa doctrina entraña también que no se puede computar para el importe del gravamen el valor correspondiente a la parte del trayecto dentro de la provincia de vias interprovinciales, porque de ese modo se gravaría de modo indirecto el tráfico entre provincias en virtud de la indivisibilidad de ese tráfico. Ello, sería posible si el impuesto solamente se aplicase en vista de operaciones intraprovinciales, si la suma cobrada no se aumentase teniendo en mira el negocio interprovincial, si la persona comprometida exclusivamente en ese negocio no está sujeta al gravamen y si ella puede interrumpir su actividad sin retirarse por ello del negocio interprovincial (Fallos: 188, 27).

8º) Que, es obvio, en nada se afecta el principio de la autonomía de provincias, tan amplio en cuanto a la potestad de imponer gravámenes dentro de claros y categóricos principios constitucionales delegada por las mismas provincias a través de la Constitución Nacional y que son plenos de sentido actual y cargados de contenido histórico. Como dijo el suscripto en otra oportunidad para referirse a la importante potestad provincial: "Se trata... de legislar en la extensa órbita reservada a las provincias sin menoscabo directo o indirecto de las normas fundamentales que la Constitución señala" (Fallos: 251, 379, 389, 396).

9º) Que no es ésta la situación *sub examine*, ya que la propia actora dijo textualmente: "El impuesto a las actividades lucrativas... toma como base los ingresos brutos para poder determinar así la importancia de sus actividades"; y, a fs. 198 v., que el ejercicio de la actividad de la demandada en Santa Fe se encuentra alcanzado por el Código Fiscal de esa provincia aunque "constituya una parte del todo de un proceso que se desarrolla en distintas jurisdicciones" (véase considerando 4º).

10) Que se desprende de lo expuesto el carácter inconstitucional del gravamen con el alcance que surge de los anteriores considerandos.

11) Que el resultado a que se llega hace innecesario el planteamiento y la decisión sobre otros agravios de la recurrente.

Por lo tanto, oído el señor procurador general sustituto, declarando inconstitucional el gravamen cuestionado, se revoca la sentencia en cuanto fue materia del recurso. — *Luis María Boffi Boggero.*

EL PROCESO TRIBUTARIO *

por FRANCISCO MARTINEZ

El estudio que hoy iniciamos se ocupa de un trozo de la realidad jurídica: se ocupa del derecho procesal fiscal del cual, en una primera aproximación, podemos decir que es aquel que tiene por objeto el proceso tributario.

Hemos de ver, pues, en primer término, qué es, dentro de la gran variedad concebible de procesos, este proceso tributario. Para caracterizarlo, razonaremos aquí como lo hace un destacado especialista, catedrático en la Universidad de Barcelona. Me refiero a MIGUEL FENECH.

Un proceso, como lo advierten bien ustedes, no es sino un hecho que tiene dimensión temporal, que no se agota en un instante, sino que se desarrolla o desenvuelve en el tiempo, de tal suerte que se nos presenta, según se ha dicho, como una serie encaenada de hechos parciales, menores, que integran el hecho total del proceso.

Pero el proceso del que nos ocuparemos no es un proceso natural, no es un proceso patológico ni geológico, sino un proceso que se inicia, se impulsa y concluye a través de actos voluntarios del hombre. Se ha dicho por esto mismo, que es un proceso intencional.

Es al propio tiempo un proceso jurídico, porque la iniciación de él, su desarrollo y su acabamiento están regulados por el derecho.

Pero es algo más, porque es también un proceso público en cuanto las normas de derecho que lo gobiernan son de derecho público.

No hay, sin embargo, un solo tipo de proceso humano voluntario o intencional, jurídico y público. Ustedes no ignoran que existe un proceso público de formación de las leyes, es decir, una serie de actos que sólo pueden cumplir determinados individuos investidos de potestad pública, que culminan con la sanción y promulgación de la norma jurídica. Es este un proceso intencional, jurídico y público: es el proceso legislativo. Ustedes no ignoran tampoco que hay un tipo de proceso igualmente intencional, jurídico y público dirigido a la formación del acto administrativo. Es el proceso administrativo. El conjunto de actos a través de los cuales la administración activa, los organismos recaudadores, llevan a cabo la actividad de determinación de los tributos es un ejemplo de proceso administrativo, el cual, según lo entendemos nosotros, discrepando con uno de nuestros mejores tributaristas no difiere sustancialmente de aquel proceso que sigue la administración pública al producir cualquier otro acto administrativo, al menos si de la administración reglada se trata. No nos ocuparemos aquí de este proceso.

El proceso que nos interesa, verdaderamente, es el proceso jurisdiccional, es decir, aquel proceso mediante el cual se lleva a cabo la actividad jurisdiccional del

* Disertación en el curso de Procedimiento Tributario.

estado, o sea, una de las tres funciones públicas propias de su soberanía. Así como hay un proceso de formación de la ley y un proceso de formación del acto administrativo, hay también un proceso de formación del acto jurisdiccional. El acto jurisdiccional por excelencia no es, claro está, sino la sentencia judicial. En qué consiste esta actividad jurisdiccional del estado, es cuestión que abordaremos bien pronto; y el concepto nos será, sin duda, utilísimo para ver dónde empieza realmente la actividad jurisdiccional en la materia contencioso tributaria.

Hemos de decir antes que esa serie de actos humanos con los que se inicia, se impulsa, se desarrolla y se concluye un proceso jurisdiccional vienen disciplinados por el derecho a través de un conjunto armónico de disposiciones que establecen la forma y el tiempo en que han de cumplirse esos actos y qué consecuencias o efectos jurídicos se siguen de la ejecución de ellos, de tal suerte que los mismos deben desenvolverse, según se ha dicho por REDENTI, dentro de determinados *esquemas formales*. Dejamos así brevemente delineado un nuevo concepto, el de procedimiento, que se formula en la disciplina jurídica cuyo estudio hoy abordamos. Para REDENTI, entonces, "el proceso sería el fenómeno en concreto y el procedimiento el *módulo legal* del fenómeno en abstracto".

Si contraponemos ambos términos, proceso y procedimiento, o mejor, si simplemente, los distinguimos sin caer en el uso común o vulgar que los considera intercambiables o sustituibles entre sí, que les da un significado más o menos equivalente, podríamos decir, utilizando la metáfora de FENEBCH, que el procedimiento es al proceso lo que las vías del ferrocarril al tren o convoy que circula por ellas, o de otra manera, lo que el acueducto es al agua que corre por él. Ya veremos cómo en el ordenamiento jurídico nacional, el proceso tributario puede transitar o circular por dos vías bien diferentes, ajustado a dos esquemas formales diversos, y cómo por esto mismo, el proceso tributario siente la necesidad de acomodarse a los carriles por los que avanza en su marcha.

Veremos, pues, en su momento, que se han ideado para él dos esquemas formales, dos módulos legales diferentes, dos procedimientos distintos, según que la controversia tributaria se desenvuelva ante órganos jurisdiccionales administrativos o ante órganos jurisdiccionales judiciales, ante el Tribunal Fiscal de la Nación o ante el órgano judicial y el órgano administrativo para salvar cualquier impugnación que, desde el punto de vista constitucional, pudiera plantearse contra este último con base en aquella cláusula de la Carta Fundamental a tenor de la cual el Poder Ejecutivo no ejerce funciones judiciales por exigirse así la triada republicana de la separación de los poderes. La existencia de un recurso de revisión limitado a la cuestión de derecho, que la ley otorga contra la decisión del órgano jurisdiccional administrativo, es decir, el Tribunal Fiscal de la Nación, se apoya indudablemente en la misma idea.

Y así tendremos de un lado, un procedimiento oral ante el órgano administrativo, con concentración o inmediatez e impulso procesal de oficio informado por el principio inquisitorio, y del otro un procedimiento ajustado a la forma escrita con impulso de partes y acomodado al principio dispositivo, en virtud, quizás este último, de un fenómeno que alguna vez ha llamado de *superintendencia legislativa* en cuanto responde, al menos, a una concepción científica que no ha seguido los progresos operados en las disciplinas jurídico-procesales. En este sentido podría decirse que el esquema formal, el módulo legal no se desentende de la ubicación del órgano del que emanará el acto jurisdiccional con que concluye el proceso.

Pero el proceso y el procedimiento, tomados estos términos con la significación que damos expuesta, no son sino meros *instrumentos*.

De ahí que lo que nos interesa en primer término, según se ha dicho, no es ni el acueducto ni el agua que circula por él, porque ambos no son sino medios de un sistema de irrigación y el estudio del sistema impone fijar la atención de inmediato en lo que se quiere lograr a través del sistema, en fijar la atención en lo que se aspira a realizar utilizando esos medios o procedimientos.

Hemos de ver, por lo tanto, ahora mismo, qué es la actividad jurisdiccional, en qué consiste esa especie del proceso jurisdiccional administrativo que es el proceso tributario. Puesto que el acto de determinación del impuesto, la llamada estimación de oficio, no es sino un acto administrativo, el proceso jurisdiccional tributario no configura sino una especie o, si ustedes lo prefieren, un tipo del proceso jurisdiccional administrativo, que es cosa bien diferente de la revisión jerárquica del acto administrativo.

La verdadera jurisdicción administrativa no sería otra cosa, para decirlo con palabras de MERKT, que "el medio técnico jurídico con el cual sometemos la actividad de órganos *dependientes* a la fiscalización de órganos *independientes*, ofreciendo, así, ocasión para eliminar del acto administrativo los influjos que han podido actuar sobre el mismo perturbadoramente, en virtud de la dependencia jurídica y política de los funcionarios administrativos".

Actuaría esa fiscalización jurídica, según lo señala el mismo autor, de dos maneras: de manera *actual* y de manera *potencial* o *profiláctica*. ¿Qué quiere decir lo uno y lo otro? Actúa de una manera actual en cuanto examina el acto administrativo singular y concreto que se ataca o impugna en la vía jurisdiccional y dispone o estatuye lo que corresponda respecto de él, sea revocándolo, sea conculcándolo o reformándolo o anulándolo. Y actúa de un modo profiláctico o potencial con relación a los actos administrativos análogos que pudieran llevarse a cabo en el futuro porque la "probabilidad de que una violación jurídica cualquiera no ha de perdurar más allá de su tratamiento contencioso, habrá de bastar —dice él— en una organización estatal ordenada para excluir violaciones jurídicas intencionadas por parte de la administración y, sobre todo, servirá de refuerzo a los funcionarios administrativos para poder rechazar sugerencias procedentes de factores políticos". Este último efecto, como lo advertirán ustedes, no es otra cosa que lo que CARNELUCCI llama la virtud *diffusiva* que, en lo que nos interesa aquí, tiene para el estado la composición del litigio de la contienda tributaria, en cuanto induzca a los organismos recaudadores, a dar la misma solución en casos semejantes posteriores.

Si partimos de estas ideas, tendremos que decir, entonces, que la jurisdicción tributaria no busca sino la fiscalización jurídica, el control legal del acto de determinación del impuesto y, por esto mismo, supone su existencia. El término fiscalización parece aquí muy adecuado porque sirve para mostrar que ella se ejerce sobre un acto determinado que ha producido antes la administración activa. Veremos luego, sin embargo, que hay otro tipo de jurisdicción administrativa que no presupone la existencia de un acto previo administrativo.

Esa concepción de MERKT coincide sustancialmente con la posición de CARNELUCCI quien caracteriza al proceso jurisdiccional administrativo, y por ende, diremos, al tributario, por el concurso o concurrencia de dos elementos: un elemento *subjetivo* y un elemento *objetivo*. El elemento subjetivo viene dado por la presencia en el proceso de la *administración pública* como una de las partes. El

elemento objetivo no es otra cosa que "la injusticia o ilegalidad de un acto administrativo como razón de la pretensión" que se hace valer en el proceso. Por eso dice él que "el cometido del proceso administrativo es la comprobación de la justicia en la administración pública y por lo tanto, de la legalidad de sus actos".

Pero no crean ustedes, que la afirmación de que la administración pública es verdaderamente parte en el proceso, expresa una idea que es acogida pacíficamente por la doctrina. Así por ejemplo, para OTTO MAYER, la administración pública es sólo parte, *parte opusta*, cuando la jurisdicción administrativa se encomienda a órganos judiciales. Si esa jurisdicción se ejerce, en cambio, por órganos administrativos, el estado es mera *parte formal*, "para hacer posible un procedimiento contradictorio regulado". Lo mismo acontecería en el proceso penal.

Más radical aún sería la posición de JEZE porque este tratadista francés llega incluso a negar que el estado sea sujeto activo en la relación jurídica en que el impuesto consiste. Y si esto fuera realmente así, la posición de JEZE lleva naturalmente a negar al estado la condición de parte aun en el proceso judicial. Claro es que, como muchos de ustedes deben saberlo, JEZE, lo mismo que DUCURRI, no habla de relaciones jurídicas sino de *situaciones jurídicas*. ¿Qué es una situación jurídica? Ellos distinguen la situación jurídica *objetiva* de la situación jurídica *jurídica*. La situación jurídica objetiva es general e impersonal. La propiedad, que para nosotros es un derecho real, una relación jurídica real, un señorío del sujeto sobre un objeto del mundo exterior, es para ellos una situación jurídica objetiva, impersonal, general. Lo son también las relaciones matrimoniales, las relaciones de ciudadanía, en fin, los *status legales*.

La situación jurídica subjetiva, en cambio, es una situación particular; es, generalmente, una pretensión de un sujeto contra otro sujeto. Así, por ejemplo, las relaciones que nacen de los contratos, aunque no todas esas relaciones configuren situaciones jurídicas particulares o subjetivas. Tanto el derecho del comprador a que se le entregue la cosa como el derecho del vendedor a que se le pague el precio configurarían situaciones jurídicas subjetivas. Si se trata del impuesto, que es lo que verdaderamente nos interesa aquí, para esta concepción el impuesto es una situación jurídica subjetiva que nace con el acto de determinación, pero sería vana la búsqueda de un sujeto activo o acreedor. Ese lado activo no sería otra cosa que la existencia de ciertos agentes públicos que tienen el deber de percibir los impuestos y de ponerlos en manos de otros agentes encargados, a su vez, de entregarlos a otros individuos. Se trata, bien lo ven ustedes, de una concepción que niega la personalidad moral o jurídica del estado: el estado sería un "sueño, una fantasía, una ficción".

Y no crean ustedes que estas ideas resultan aquí totalmente extrañas. Ellas han penetrado ahora, en alguna medida, en el Código Civil, cuyo artículo 39 según la reforma última habla de situaciones jurídicas cuando se ocupa de lo que llama siguiendo a ROUBIER, *efectos inmediatos* de la ley.

Pero nosotros creemos en la personalidad moral del estado por lo que siempre habremos de ver en el proceso jurisdiccional tributario a la administración pública como una de las partes en conflicto. Y es precisamente por esto, que entendemos que el proceso jurisdiccional tributario no comienza con el procedimiento de comprobación que llevan a cabo los organismos recaudadores y que culmina con el acto de determinación del impuesto. Este acto carece de naturaleza jurisdiccional como carece de ella también la decisión administrativa recaída en el recurso de reconsideración.

Es cierto que en tales situaciones la autoridad administrativa, sea la Dirección General Impositiva, o sea la Dirección Nacional de Aduanas, juzga y manda. Juzga en cuanto aplica el derecho, la norma jurídica, mediante un juicio lógico sobre la correspondencia entre una situación real, un hecho, un *factum* simple o complejo, y la situación hipotética, la *fatti-specie*, prevista por la norma. Y concluye ese juicio lógico con un mandato, el mandato de pagar el impuesto liquidado o establecido por el organismo recaudador. Pero como lo señala CARNELUTTI, se trata de un juicio y de un mandato de *parte*, no de un juicio y de un mandato *imparciales*. Es un juicio y un mandato *de parte* porque la administración pública es uno de los sujetos en conflicto. La autoridad jurisdiccional, en cambio, se halla *frente a sobre los sujetos en conflicto*.

Para distinguir, por tanto, el acto administrativo del acto jurisdiccional con los que culminan, respectivamente, el proceso administrativo y el proceso jurisdiccional, o mejor, para distinguir lo contencioso tributario de una actividad que verdaderamente no reviste ese carácter, utilizamos el criterio *externo* que quedó expuesto. Dicho en otros términos: tenemos en cuenta o miramos exclusivamente a la posición del agente que cumple el acto cuya naturaleza se quiere analizar. Es casi el mismo criterio de distinción que, con otras palabras, sirve a GIOVENDA para diferenciar la actividad administrativa de la actividad jurisdiccional. La característica esencial de la jurisdicción —dice él—, radica en "la *sustitución* de una actividad privada por una actividad pública". Habla, claro es, de actividad privada porque ha tenido en cuenta, fundamentalmente, la composición de conflictos entre particulares, pero lo que quiere decir, en el fondo, es que la actividad jurisdiccional para que sea tal, debe llevarse a cabo por un tercer sujeto que sustituye o reemplaza a los sujetos que son parte en la relación jurídica controvertida. Sea, pues, que afirmemos que el órgano jurisdiccional actúa *frente a sobre* las partes como lo quiera CARNELUTTI, sea que digamos como lo entiende GIOVENDA que él actúa en *lugar* de las partes, es decir, en lugar de otros o en pleito ajeno, mientras que la administración lo hace por cuenta propia, o sea, en pleito propio, la solución no varía.

No crean ustedes, sin embargo, que este razonamiento tiene apoyo unánime en la doctrina. Para el distinguido tratadista y catedrático universitario DRVO JARACH, el acto de determinación del tributo que emana de los organismos recaudadores, es un acto *objetivamente jurisdiccional*. Claro es, que si así fuera, este curso de Procedimiento Tributario, debiera comprender también el análisis de la relación jurídica del fenómeno que precede a la controversia tributaria que se desenvuelve ante el Tribunal Fiscal de la Nación o ante la justicia federal. Esa regulación es, en cambio, para nosotros simplemente Derecho Tributario Administrativo o Derecho Tributario Formal.

No podemos dejar de exponer aquí, aunque sea brevemente, el pensamiento de uno de nuestros mejores tributaristas. No parte él de un criterio externo de distinción, sino que tiene en cuenta la composición del acto en vez de la posición del agente que lleva a cabo la actividad de que se trata. Es éste, según lo advertirán, un criterio *interno* de distinción precisamente porque atiende a la composición o a los elementos del acto. Es el criterio que maneja otro gran procesalista italiano; es el criterio de SCAROJA para quien mientras en el acto jurisdiccional predomina el juicio lógico acerca de la correspondencia de la situación real y la situación hipotética de la norma, entre el hecho que verdaderamente ha acaecido y el supuesto de hecho previsto idealmente por el legislador, en el acto administrativo prevalece o predomina el momento de la voluntad, es decir, el mandato con que concluye ese juicio lógico.

Para el la diferencia entre jurisdicción y administración de justicia de la mayor o menor vinculación del acto con una ley preexistente de tal manera que cuando la actividad del órgano estatal es absolutamente reglada o vinculada y el órgano no sólo puede sino que debe realizar el acto si se verifican las circunstancias previstas en la ley y con el contenido que ella establece, esa actividad consiste principalmente en una actividad lógica de juicio, en una actividad jurisdiccional porque declara el derecho. Cuando existe un poder discrecional, en cambio, de tal suerte que el órgano estatal puede realizar el acto o no realizarlo, aunque si lo realiza debe tener el contenido preestablecido por la ley, se está en presencia de una actividad creadora de nuevas relaciones jurídicas, en una actividad discrecional, naturaleza de la cual participan también, según lo entiendo, las sentencias constitutivas.

Como consecuencia de esta posición doctrinaria que atribuye naturaleza jurisdiccional al acto de determinación del impuesto y a las decisiones recaídas en los recursos y reclamos que ante los organismos recaudadores interponen los contribuyentes, se niega la existencia de un control jurisdiccional respecto de la administración recaudadora y se afirma que existe una doble etapa de jurisdicción. ¿Cuáles son estas dos fases o estadios de la jurisdicción administrativa? La primera sería solamente una fase o etapa imperfecta y objetiva que se lleva a cabo ante los funcionarios que la ley denomina, para nosotros impropriadamente, jueces administrativos. La segunda sería una fase perfecta de jurisdicción, tanto desde el punto de vista objetivo como desde el punto de vista subjetivo. De ahí entonces que para JARAACH, la demanda contenciosa tendiente a obtener la repetición o devolución de los impuestos pagados indebidamente o sin causa, que se interpone ante la justicia federal, no sería sino "el medio jurídico para transformar la jurisdicción imperfecta del llamado juez administrativo, en jurisdicción perfecta, dotada de todos sus requisitos objetivos y sus garantías subjetivas", es decir, en cuanto a esto último, revestida de imparcialidad. Y sin duda, a la misma conclusión se llegaría con respecto a los recursos y acciones que pueden interponerse ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

Tiene, sin duda, esta doctrina, como lo observarán ustedes, todo el brillo que este destacado tributarista da a sus profundas construcciones jurídicas. Es, innegablemente, una tesis asaz seductora. Pero al confutarla en su momento, como lo hacemos ahora, dijimos que la pretendida prevalencia que tiene el elemento lógico, es decir, el razonamiento del llamado juez administrativo mediante el cual formula un juicio acerca de la correspondencia de la premisa mayor y la menor, entre la hipótesis de la norma jurídica y el hecho efectivamente verificado, para inferir de ahí la conclusión o ilación que cierra su silogismo, no es sino una consecuencia de ser la actividad tributaria del estado una actividad reglada en la que no juega para nada la discrecionalidad del poder administrador. No es ello sino una consecuencia natural del principio de legalidad del impuesto que se expresa a través del aforismo latino *nulum tributum sine lege*, que es principio tan fundamental, que el propio JARAACH extrae de él, como corolario, la afirmación de que la irretroactividad de la ley fiscal viene garantizada por la Constitución Nacional.

Pero hay más. Rechazamos la tesis porque creemos que está también perfectamente demostrado que entre la llamada actividad discrecional y la actividad reglada o jurídicamente condicionada del estado, no existe una distinción absoluta. Esa distinción, como lo ha puesto de manifiesto MARRI dentro de la corriente de la teoría pura del derecho, no sirve nada más que para agrupar de

un lado un conjunto de actos, "en que la norma jurídica condicionante resalta de tal modo que parece desaparecer el elemento discrecional", y del otro "a aquellos actos en que esta discrecionalidad sobresale visiblemente". Sea pues cual fuere la eficacia condicionante de la norma jurídica, el acto de determinación no deja por ello de estar ubicado, pura y exclusivamente, en el ámbito de la administración pública como administración activa. No hay tampoco verdaderamente margen para el ejercicio de poderes plenamente discrecionales en el estado de derecho.

Pero no sólo ha caído JARAACH, según lo entendemos, en el error de tomar como criterio de distinción entre el acto administrativo y el acto jurisdiccional la circunstancia de que el sea una emanación de los poderes reglados o de los poderes discrecionales del estado. Su teoría pierde de vista, igualmente, que la doctrina procesal moderna se caracteriza, como lo destaca CHOYENDA, por "la inferior importancia reconocida al elemento lógico, al razonamiento frente al acto de voluntad", porque "la sentencia vale como expresión de la voluntad del estado y no por sus premisas lógicas", las cuales "no tienen más valor que el de preparación del acto de voluntad con el cual el juez formula la voluntad de la ley, en que el acto jurisdiccional, la sentencia consiste".

Sin embargo, se preguntarán ustedes: si el acto de determinación del impuesto no tiene naturaleza jurisdiccional y no la tiene tampoco la decisión recaída en el recurso de reconsideración, ¿cómo es que esas decisiones devienen firmes si no se las impugna en término? Una cosa es, diremos, la firmeza del acto administrativo y otra, muy diferente, la autoridad de la cosa juzgada en sentido sustancial. Y únicamente esta última es efecto de los proveimientos jurisdiccionales propiamente tales. El acto de determinación es siempre ulteriormente impugnabile mediante la demanda de repetición y lo es precisamente porque no constituye una decisión inmutable, porque, para decirlo con la doctrina alemana, no tiene la eficacia o fuerza vinculante de una declaración de certeza. Esa firmeza del acto, por lo tanto, no es la autoridad de la cosa juzgada "en el sentido estricto del procedimiento civil y la justicia administrativa", como lo hace notar muy bien OTTO MAYER. Tan cierto es que el acto no tiene la autoridad de la cosa juzgada, que el recurso de reconsideración podría provocar un pronunciamiento administrativo *ultra petita*, es decir, que conceda más de lo pedido, porque no ejerciéndose verdaderamente una actividad jurisdiccional por el órgano que lo decide, no rige la máxima *ne est iudex ultra petita partium*.

Claro es que, como advertirán ustedes, cabe concebir un sistema conforme al cual el estado prescindiera de esa fiscalización jurídica o de ese control de derecho. Dicho en otros términos: cabe imaginar una organización tal que no exista un órgano que esté situado frente a sobre los sujetos en conflicto para examinar la justicia o legalidad del acto de determinación del impuesto. Con un sistema así, con una organización de este tipo, ya no podría hablarse, en rigor, de un proceso jurisdiccional tributario. En este supuesto, podría decirse, siguiendo a CARLUCCI, que la trascendencia política del litigio, que deriva de la circunstancia de estar en él interesado el estado, constituye un límite a la jurisdicción.

¿Qué quiere decir esto? Sencillemente, como lo explica, que la trascendencia política del litigio, que el hecho de estar interesado el estado en el litigio, configura una razón suficiente para excluir o eliminar la solución procesal del litigio. La solución procesal del conflicto, el proceso jurisdiccional tributario, si se participa de esta idea, no sería necesario por una de estas dos razones: o porque la administración pública, el estado, tiene el poder o la fuerza para tomarse la razón por sí o porque para la tutela o protección de los particulares basta la justicia en la

administración activa, basta un recurso de reconsideración ante la propia administración activa o un recurso jerárquico que, aunque se resuelve por un órgano superior, no nos da el fenómeno de la jurisdicción administrativa porque ese órgano, aunque superior, sigue representando a una de las partes en conflicto, por que ese órgano no está frente o encima de las partes en conflicto.

Contraponemos, pues, al proceso jurisdiccional tributario, como algo muy diferente, la justicia en la administración recaudadora, que se pone de manifiesto cuando no hay otro modo de impugnar el acto de liquidación del tributo que no sea un recurso de reconsideración o uno jerárquico. Ese recurso de reconsideración para decirlo con la doctrina germánica, no sería sino una oposición cuando se dirige al propio órgano del que emana el acto y un recurso formal si se dirige al órgano superior.

Hemos caracterizado ya lo que es el verdadero proceso jurisdiccional tributario cuando viene precedido del acto de determinación del impuesto y hemos visto también que puede haber una justicia en la administración pública, que no es actividad jurisdiccional. Esa jurisdicción tributaria que tiene como punto de partida, como materia prima, el acto administrativo de determinación del impuesto, es una jurisdicción que, por esto mismo, se llama subsiguiente o *a posteriori*. Pero existe también una jurisdicción originaria o *a priori*. Esta justicia originaria o *a priori*, que es la única que existe en el procedimiento civil, aparece en aquella hipótesis de una demanda de repetición en que el impuesto se pagó en base a las propias declaraciones, a las propias liquidaciones de los particulares, quienes forman luego ante el organismo recaudador el reclamo pertinente y a falta de pronunciamiento dentro de un término que la ley establece, ocurren, prosiguiendo la acción, sea ante el Tribunal Fiscal, sea ante la justicia federal.

Ahora bien: hasta aquí hemos hablado de jurisdicción administrativa en sentido lato, que sería aquella que actúa en las relaciones jurídicas públicas, como es la relación jurídica del impuesto, en las relaciones que median entre los particulares y la administración como poder público. Con este sentido se nos presenta como contrapuesta a la jurisdicción civil, que sería aquella que actúa en las relaciones jurídicas entre particulares, comprendidas, como expresa CHIOVENDA, las relaciones jurídicas en las cuales el estado actúa como particular, en que realiza sólo actos de gestión, es decir, regidos por el derecho civil. Nosotros no entraremos aquí a la controvertida distinción entre actos de imperio y actos de gestión, entre actos en que el estado actúa como poder público ejerciendo su soberanía y actos en que actúa como un particular cualquiera, cuando celebra, por ejemplo, un contrato de locación. La admitimos solamente, como base del razonamiento para las distinciones que estamos efectuando.

La jurisdicción tributaria en sentido lato se desentiende, por lo tanto, de la ubicación del órgano a que viene confiada o deferida. Si atendemos, en cambio, a la ubicación del órgano, tendremos o una jurisdicción única o una jurisdicción administrativa en sentido restringido. La jurisdicción es única cuando todas las controversias en que el estado sea parte se resuelven por el órgano judicial, lo mismo que las controversias civiles, las comerciales, las penales, las laborales. La jurisdicción administrativa lo es en sentido estricto cuando los tribunales que juzgan en los conflictos en que es parte la administración pública, están ubicados en la esfera de la administración, pero separados de la administración activa. La forma más pura de esta jurisdicción administrativa en sentido estricto es aquella, de origen francés, conforme a la cual queda excluido de la decisión de la autoridad judicial todo conflicto en que sea parte la administración pública,

en que esté interesado el estado, aun por sus actos de gestión, es decir a raíz de sus relaciones jurídicas con los particulares regidas por el derecho común, por el derecho civil.

Pero verán ustedes, que desde otro punto de vista, cabe distinguir también una jurisdicción tributaria plena y una jurisdicción restringida o un puro control de derecho. Esta distinción mira a la extensión o amplitud de los poderes de control del acto administrativo de liquidación de los impuestos. Si la fiscalización abarca tanto las cuestiones de hecho como las de derecho, tenemos plena jurisdicción. Si el pronunciamiento jurisdiccional, en cambio, recae sólo sobre las cuestiones de derecho tenemos jurisdicción restringida o puro control de derecho.

No todos los que siguen este curso son profesionales del derecho. Para los que no lo sean, parece necesario que nos detengamos a esclarecer qué es una cuestión o un punto de derecho y qué es una cuestión o punto de hecho. Se suele decir que en el silogismo a través del cual marcha la sentencia, la premisa mayor representa el punto de derecho y la menor, la cuestión de hecho.

Pero, ¿es acaso posible distinguir con precisión una cuestión de hecho de una de derecho? En otra oportunidad he dicho con palabras de DICKINSON, al referirse a los Estados Unidos de América, donde el problema de la revisión judicial sobre la acción administrativa ofrece una sensación de lucha, según ANTON LANDIS, que “la distinción entre cuestiones de derecho y cuestiones de hecho ofrece poca ayuda para determinar en qué medida los tribunales ejercerán la revisión judicial; y debido a la buena razón de que no hay una distinción estricta. Es que “no son dos clases de cuestiones que se excluyen mutuamente debido a una diferencia de materia”. Y no lo son porque, como expresa también DICKINSON, “las cuestiones de derecho descienden hasta la raíz de los hechos, y las cuestiones de hecho ascienden, sin interrupciones, hasta las cuestiones de derecho...”. De ahí que según agrega, “parecería que cuando los tribunales no desean efectuar la revisión, se ven tentados a explicarlo mediante el cómodo expediente de llamar a la cuestión como de hecho, y cuando otra es su disposición, dicen que se trata de una cuestión de derecho”.

Los procesalistas, sin embargo, han tratado de señalar una línea demarcatoria entre puntos de derecho y puntos de hecho. Así, nos dice REDENTI que “son datos o elementos de puro hecho los eventos, los acontecimientos o accidentes de este nuestro mundo, contemplados y considerados desde un punto de vista meramente histórico o de crónica (prejurídico), o el aspecto de las cosas desde un punto de vista meramente fotográfico”. Es, en cambio, “problema de derecho el determinar si esos datos o elementos —es decir, los de hecho— presentan los caracteres distintivos (definitorios o clasificatorios) hipotéticamente previstos por el derecho a los efectos de la subyunción y aplicación de sus normas”. Pero es, además, problema de puro derecho “el de determinar las normas que hacen entrar en aplicación y los efectos jurídicos que de ello se siguen”. Dicho de otra manera y con palabras de CHIOVENDA, es cuestión de derecho no sólo la referente a cómo debe entenderse una determinada norma jurídica positiva, sino también la relativa a la calificación o naturaleza jurídica de determinados hechos. No es, pues, tan sencillo el problema como algunos lo creen, como lo advertirían a través de este ejemplo: si las partes discuten si una determinada disposición de la ley de sellos grava las llamadas autorizaciones para vender que otorgan los particulares a los marfileros o rematadores, tenemos sólo un aspecto de la cuestión de derecho: aquel relativo a la inteligencia que debe darse a una determinada norma jurídica.

Pero las partes pueden discutir también si una autorización que lleve únicamente la firma del comitente, la firma del propietario del inmueble, es o no un hecho imponible conforme a esa norma jurídica. Es este último también un punto de derecho que hace a la determinación de si la autorización para vender, que lleva la firma de una sola de las partes, presenta el carácter definitorio hipotéticamente previsto por el derecho fiscal, o sea, si cabe atribuirle la calificación jurídica que lo coloca bajo la norma fiscal.

Quiero decir a ustedes que no he puesto un ejemplo meramente académico como lo muestra la existencia de jurisprudencia contradictoria de dos salas del Tribunal Fiscal de la Nación en lo que respecta al segundo aspecto o matiz que presenta la cuestión de derecho.

De un contencioso tributario restringido o limitado a la cuestión de derecho, podríamos decir con palabras de MERTL, referidas en general a la jurisdicción administrativa, que él configura la forma más estrecha de fiscalización jurídica, porque sin duda, como lo dijimos ya en otra oportunidad, también es fiscalización jurídica el examen de los hechos. Se preguntarán ustedes, sin embargo, ¿cómo puede ser fiscalización jurídica el examen de los hechos? Hay sí, fiscalización jurídica, porque como lo destaca el propio MERTL, "si al acto administrativo le sirve de base un hecho o hechos inexactos, ello dará lugar en ocasiones, a una violación jurídica, porque las consecuencias jurídicas declaradas por el acto administrativo lo son en virtud de ciertos supuestos, bajo la realización de ciertos hechos".

SECRETO PROFESIONAL Y FISCALIZACION

por MANUEL DE JUANO

1.—Las leyes que rigen la actividad humana y la cooperación social deben estudiarse sin subterfugios, prejuicios o inclinaciones parcializadas. El estudioso interesado en emprender tan difícil tarea debe ubicarse y obrar, como sentenciosamente lo señala Von Mises (1) a la manera del físico que examina las leyes que regulan la naturaleza.

El que la actividad humana y la cooperación social —agrega— "se convirtieran en el objeto de una ciencia de relaciones predeterminadas, dejando de ser consideradas como objeto de disciplinas normativas dedicadas a ponderar no lo que es, sino lo que debería ser, constituyó revolución de enorme trascendencia, no ya en el ámbito de la investigación científica sino en cuanto atañe al gobierno de la sociedad".

La economía política hasta fines del siglo XIX tan sólo estudió el aspecto económico de la acción humana, sin ser otra cosa posiblemente que una simple teoría de la riqueza y del egoísmo, afán de lucro y cuanto pudiera preocupar al marco de la vida mercantil.

CANTILLON, HUME, ADAM SMITH y los economistas que lo siguieron hasta JOHN STUART MILL, no advirtieron tanto la trascendencia de lo que luego podríamos llamar la teoría general de la elección y de la preferencia.

La acción humana en cualquiera de sus aspectos es fundamentalmente el objeto de la ciencia económica, pero no solamente de ella. Todas las decisiones del hombre presuponen una elección entre bienes, entre servicios materiales, entre ideas. Todos los valores humanos caen en esta elección.

En otros términos, podríamos repetir que todos los fines y todos los medios, las aspiraciones espirituales y las materiales, lo sublimen y lo despreciable, lo noble y lo vil, ofrécese al hombre a idéntico nivel para que elija prefiriendo unos y repudiando otros.

Nada, pues, de cuanto los hombres ansian o rechazan queda fuera de esta clasificación en escala única de grado y de preferencia.

Lo dicho no excluye, por supuesto, la tutela de los bienes que jurídicamente ejerce el estado, pero esa tutela no tiene por qué responder a un fin único y absoluto y desatender los postulados que solemnemente recoge el preámbulo de la Constitución de la Nación Argentina, conducentes a constituir la unión nacional, afianzar la justicia, proveer a la defensa común, promover el bienestar general y asegurar los beneficios de la libertad.

Todos estos postulados, en cuanto a su concreción y efectividad, caen dentro del campo de la responsabilidad y de la conciencia de los gobernantes y dependen

(1) VON MISES, LUDWIG, *La acción humana*, t. I, ed. Valencia, año 1960, pág. 71.

Si se tratara de infracciones aún no sancionadas deberán iniciarse los sumarios y graduarse las multas, en función al saldo impago al darse la caducidad.

14.3. EN CUANTO A LA PENA DE PRISION

La caducidad de los beneficios deja sin efecto también la remisión de la pena de prisión para los agentes de retención. Así lo dispone el art. 19 de la ley.

Ahora bien, como esta pena no se gradúa en función del impuesto, si ella se hallara firme, renacerá íntegramente. Si aún no se la hubiera aplicado, o no estuviere firme, la sanción deberá graduarse como si el infractor no se hubiera acogido a la ley.

14.4. EN CUANTO A LOS INTERESES PUNITORIOS

Los intereses punitorios (3 % mensual) se devengan en juicio desde la fecha de la demanda y recaen sobre impuestos, intereses, recargos y multas. Si el contribuyente con juicio iniciado se acogió al plan de pagos y éste caducó, los recargos sobre el impuesto contenido en las cuotas impagas o pagadas fuera de término, calculados hasta la fecha de vencimiento de las mismas serán adicionados al juicio por impuesto. En ese caso los intereses punitorios sólo podrán correr a partir de la prosecución del juicio, porque hasta esta fecha se han aplicado recargos y no procede abonar recargos e intereses, conjuntamente, sobre un mismo impuesto y durante el mismo lapso.

Si se trata de juicios por multa, los intereses punitorios deberán liquidarse sobre el importe excluido de la condonación, pues el interés punitorio deberá seguir la suerte de la obligación principal que es la multa y sobre la cual no procede la aplicación de recargos por mora o incumplimiento.

14.5. EN CUANTO A LOS INTERESES RESARCITORIOS

Los intereses por mora del art. 4º de la ley, quedan sin efecto en caso de pago fuera de término de cada cuota y el importe pagado por los mismos se imputará a recargos.

En caso de falta de pago de una o más cuotas, se liquidarán directamente recargos en lugar de intereses.

Si se produjere la caducidad, los intereses quedarán definitivamente abonados por las cuotas pagadas en término y serán reemplazados por los recargos en cuanto al saldo de impuesto impago o pagado fuera de término.

XV. CONDONACION DE OFICIO DE DEUDAS Y SANCIONES MENORES Y ANTIGUAS

Con fines de depuración y de evitar tareas improductivas, la ley en sus artículos 23 y 24 establece la cancelación de las deudas por impuestos y accesorios y la condonación de oficio de todas las sanciones, con boletas de deuda libradas o que hubieren sido aplicadas antes del 1º de agosto de 1965, cuyos importes no excedan de \$ 1.000 (m\$fn. 100.000).

En tales casos quedarán también condonados las costas y honorarios que se hubieran originado.

LAS ACCIONES Y RECURSOS EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO NACIONAL *

por FRANCISCO MARTINEZ

Caracterizado como quedó en el trabajo anterior (D.F., xx, 113) el proceso jurisdiccional tributario como una especie del proceso jurisdiccional administrativo, estamos ya en condiciones de ver en virtud de qué acciones y recursos, concedidos a los particulares por la ley 11.683, se abre propiamente la jurisdicción tributaria.

Dicha ley no es, al contrario de lo que muchos creen, una ley exclusivamente de procedimiento pues contiene, además, diversas normas jurídicas que son de derecho material o sustantivo, es decir, normas que de alguna manera regulan la relación jurídica en que consiste el impuesto y sus relaciones accesorias. Este carácter tienen sin duda, por ejemplo, las disposiciones de los artículos 15 y 16, que se refieren a los responsables por deuda propia y a los responsables por deuda ajena en cuanto son normas que disciplinan el lado subjetivo de la obligación fiscal. Para nosotros, que no creemos en la naturaleza estrictamente penal del recargo, la regla legal del artículo 42, que lo establece, es también de derecho tributario material, referente a una relación jurídica accesorias.

Es con respecto a esta rama del derecho tributario, el llamado derecho tributario material o sustantivo, que JARACH formula la tesis de su autonomía dogmática y estructural. ¿Qué quiere decir esto? De autonomía dogmática habla con relación al derecho civil; de su autonomía estructural, con relación al derecho administrativo.

Lo primero significa la independencia con que el derecho tributario material elabora conceptos y principios propios frente al derecho civil, al derecho común. La autonomía estructural no es otra cosa que la prevalencia o preeminencia que el derecho tributario material tiene frente al derecho tributario administrativo o formal, es decir, frente a las disposiciones, también contenidas en la ley 11.683, relativas al modo como debe desarrollarse o desenvolverse la actividad administrativa de determinación de los impuestos. Las normas que fijan los poderes de verificación o fiscalización, las que obligan a presentar declaraciones juradas y numerosas otras, son de derecho tributario administrativo o formal.

Tiene también esa ley normas de derecho tributario penal como son las que definen los ilícitos fiscales, es decir, la infracción formal del artículo 43, la omisión culposa de impuestos a que se refiere el artículo siguiente y el fraude previsto en el artículo 45.

Pero todo esto escapa a nuestro análisis porque nos ocuparemos de la ley 11.683 sólo en cuanto es fuente de procedimiento contencioso tributario. Claro

(*) Disertación en un Curso de Procedimiento Tributario.

que no es la única fuente ya que si de la jurisdicción administrativa se trata, hay que tener en cuenta también el Reglamento de Procedimiento que el Tribunal Fiscal debe dictar en virtud del artículo 122 de la ley a fin de complementar sus disposiciones para dar al proceso la mayor rapidez y eficacia. Y para el procedimiento judicial es también fuente de normas instrumentales el Código Procesal, Civil y Comercial de la Nación para las demandas contenciosas de repetición de impuestos como lo dispone el artículo 89 de la ley.

Volvamos, por tanto, a esos recursos y acciones. Mediante ellos la ley estructura un contencioso tributario de jurisdicción íntegra o plena, que en virtud de una suerte de competencia alternativa, viene deferida o atribuida a la Justicia Federal y al Tribunal Fiscal de la Nación. Ya hemos dicho a qué obedece la creación de esta competencia alternativa. La instancia ante el Tribunal, si se está a la terminología que usa el legislador, se inicia o con la interposición de un recurso, que la ley llama de apelación, o con la deducción de una demanda o acción. Si se trata del procedimiento judicial, el mismo comienza sólo en virtud del ejercicio de una acción que la ley llama demanda contenciosa. Hablamos, por ahora, únicamente del impuesto dejando de lado el punto relativo a las penas tributarias.

Podríamos diferenciar ambas vías jurisdiccionales, la administrativa y la judicial, aplicando a ellas, con las salvedades del caso, las denominaciones que utiliza FENECIA en España. Y así diríamos que la jurisdicción del Tribunal Fiscal es típica e interna y la del órgano judicial, atípica y externa. La primera es interna porque el órgano está en la órbita del mismo poder al que pertenece la administración fiscal; y la segunda, externa porque el órgano es parte de otro poder. La primera es típica porque su competencia se limita a las cuestiones tributarias; la segunda, atípica porque en su competencia entra toda la materia contencioso administrativa o toda la materia federal si se trata de jueces que tienen competencia territorial en las provincias.

Antes de explicar a qué obedece la diferencia entre acciones y recursos, adviertan ustedes que el contribuyente tiene la posibilidad de interponer un recurso de reconsideración ante el propio órgano del que emanó el acto de determinación del impuesto, y en ciertos casos, si la cuantía de la controversia lo permite, ante un órgano superior pero ubicado dentro de la propia administración recaudadora. Para que se pueda optar por el órgano superior, que es el jefe de la delegación regional, se requiere que el gravamen cuestionado supere los cincuenta mil pesos moneda nacional conforme al artículo 4º del decreto reglamentario. Y observen, además, algo que es más importante: la interposición de este recurso de reconsideración produce el efecto jurídico de cerrar toda posibilidad a una posterior controversia que debía desarrollarse necesariamente ante el órgano judicial por ser que no venga precedida del pago del impuesto determinado. En tal supuesto, pues, impera con todo rigor la regla *solve et repete*, pague y repita.

Pero es menester pagar íntegramente el impuesto determinado por el organismo recaudador correspondiente al período fiscal que se quiera repetir. Dice en efecto, el párrafo final del artículo 76 de la ley que "sólo procederá la repetición por los períodos fiscales con relación a los cuales se haya satisfecho el impuesto hasta ese momento determinado por la Dirección". El precepto viene en el capítulo relativo al contencioso en sede judicial. Pero, ¿es aplicable también al contencioso en sede administrativa?

Debe responderse, sin duda, afirmativamente porque la ubicación de la norma jurídica en el capítulo relativo a la demanda contenciosa, al procedimiento conten-

cioso judicial, obedece nada más que a la razón de haber tenido el principio formulación legítima antes de la reforma de la ley originada por la creación del Tribunal Fiscal. Hasta entonces era imposible que existiera una controversia tributaria sin previo pago del gravamen por aplicación de la regla *solve et repete*, controversia que debía desarrollarse necesariamente ante el órgano judicial por ser el sistema que regía de jurisdicción única. De ahí que el legislador quiso resolver fundamentalmente la situación que podía presentarse en el supuesto de que a raíz de un reclamo administrativo de repetición de impuestos pagados espontáneamente, pagados en virtud de declaraciones juradas, el organismo al rechazarlo hubiere traído al mismo tiempo determinado el gravamen por una suma mayor que la declarada.

¿Podría en tal situación proseguirse el reclamo ante el juez federal mediante la demanda contenciosa, sin pagar antes la diferencia establecida por el órgano fiscal? El citado párrafo dio la solución razonable que correspondía, habida cuenta de la unidad de la relación tributaria, es decir, autorizó la interposición de la demanda pagándose esa diferencia, que quedaría abarcada por la misma, sin necesidad en cuanto a ella de la deducción de recursos previos en vía administrativa. Es ésta, precisamente, la explicación que en su oportunidad dimos nosotros en nuestra obra sobre el Derecho Tributario Argentino, que, según nos parece, difiere de la que expone ahora el profesor JARACH en su reciente "Curso Superior de Derecho Tributario", aunque lleguemos a la misma conclusión en cuanto al ámbito de aplicabilidad del párrafo final del artículo 76.

Tanto el como nosotros entendemos, concordantemente —y no es ésta la opción uniforme del Tribunal— que ese límite al ejercicio de la acción que impone el artículo, rige sólo en la hipótesis de demandas de repetición a raíz de pagos efectuados en virtud de liquidaciones efectuadas por el organismo recaudador, es decir, en aquellos casos que configuran, como vimos un contencioso subsiguiente o *a priori*. No se aplica, por consiguiente, en el supuesto de repeticiones de pagos efectuadas conforme a las propias declaraciones juradas del *solvens*.

Así lo demuestra el razonable fundamento en que se apoya la disposición legal, que no es otro que la conveniencia de no reabrir, sin previo pago de la diferencia determinada, una controversia tributaria que, en la etapa de verificación, ha concluido ya con un pronunciamiento fundado, adverso al contribuyente. Imaginen ustedes el caso de un agricultor que pagó parcialmente el impuesto a las ventas por los productos de su campo, pidiendo prórroga por el saldo y advirtiéndole luego que la imposición es improcedente porque la ley no grava los productos de la agricultura en su estado natural. ¿Por qué había de prohibírsele el ejercicio de la acción cuando no ha habido un acto de la administración fiscal que haya declarado legítima la imposición?

Diríamos que la necesidad de estar íntegramente pagado el impuesto por el período fiscal al que se refiere la acción que se intenta, constituye propiamente un presupuesto procesal, es decir, un requisito que impide al órgano jurisdiccional entrar a la cuestión de fondo, o sea, a pronunciarse sobre el punto relativo a si la acción debe o no prosperar. Una sentencia que declara que no se ha cumplido con ese requisito sería, simplemente, absolutoria de la instancia, por lo que la demanda podrá proponerse oportunamente de nuevo, una vez pagada esa diferencia. Por ser un presupuesto procesal, la inobservancia de él puede ser invocada en cualquier estado de la causa y aun declara de oficio.

Pero volvamos al recurso de reconsideración: ¿Cuál es su naturaleza? No abre él, según lo dijimos en su momento, la vía contenciosa, el proceso jurisdic-

cional tributario, pero es, sin embargo, una vía jurídica, una vía de hecho, un recurso formal, no una simple reclamación. ¿Qué quiere decir esto? Significa que el recurso configura un derecho, un derecho subjetivo o individual, público en cuanto, según expresa MAYER, sirve para poner a disposición de los intereses individuales el poder público, para poner a disposición de ellos una actividad del órgano público a fin de obtener de él una decisión bajo ciertas condiciones y siguiendo ciertas formas. Porque es precisamente un derecho subjetivo público, la autoridad —dice él— está obligada a proceder al examen del asunto; por esto mismo, la ley da un plazo para interponerlo, a cuyo vencimiento, si no se lo articula, decae o caduca ese derecho de recurso con el efecto de que el acto administrativo de determinación queda firme, se hace ejecutorio. Claro que esto no es la cosa juzgada, como lo dijimos en su momento.

Ya hicimos notar también que este recurso que la doctrina alemana llama derecho de oposición cuando se hace valer ante el propio órgano del que emanó el acto, puede originar un pronunciamiento *ultra petita*, es decir, que conceda más de lo pedido, lo que, por el contrario, no podría ocurrir en el proceso jurisdiccional.

Si no se interpone ese recurso de reconsideración, el acto administrativo puede atacarse o impugnarse ante el Tribunal Fiscal de la Nación, sin obstar el impuesto liquidado, por la vía del recurso de apelación. Esa impugnación, en cambio, no es posible en sede judicial.

Con este recurso de apelación se tiende a obtener del órgano administrativo una declaración jurisdiccional que alguien ha llamado impeditiva en cuanto se aspira a impedir que produzca sus efectos jurídicos el acto administrativo que se pretende detectoso, sea por defectos en su contenido, sea por defectos en su formación. Si lo primero, el pronunciamiento será un pronunciamiento de mérito, esto es, sobre el fondo revocando o reformando el acto o por no existir obligación fiscal alguna o por ser el monto de la prestación pecuniaria inferior al establecido. Si lo segundo, el proveimiento jurisdiccional invalidará el acto viciado o irregular, lo anulará como sucedería si se ha omitido dar al contribuyente vista de las liquidaciones proyectadas por el inspector.

Si se trata, en cambio, de la demanda de repetición, lo que se busca en realidad, con ella, no es una declaración jurisdiccional impeditiva, puesto que, precisamente, el ejercicio de esa acción supone que el acto de determinación ha producido ya sus efectos jurídicos o, mejor dicho, ha agotado sus efectos. Lo que se busca es una declaración jurisdiccional de condena, una declaración en virtud de la cual se condena al estado al reembolso de las sumas pagadas indebidamente o sin causa. El pronunciamiento jurisdiccional recae aquí sobre la relación jurídica de reembolso por pago indebido, que según se ha dicho, es el reverso de la relación tributaria.

Pero, en rigor, no hay una distinción entre recurso y acción o demanda que se funde en una diferente naturaleza jurídica de la controversia tributaria. El acto de determinación del impuesto es siempre el blanco al que apunta la demanda de repetición cuando del contencioso subyacente o *a posteriori* se trata, porque si la acción prospera en su totalidad, ello no significa sino que ha caído el acto de determinación; y si progresa parcialmente, que ese acto administrativo ha sido reformado, que ha quedado en parte sustituido por la sentencia. De ahí que no cabe extraer una conclusión diversa del párrafo segundo del artículo 76 de la ley, a tenor del cual: "incumbe al actor demostrar en qué medida el impuesto

abonado es excesivo con relación al gravamen que según la ley le correspondía pagar, y no podrá, por tanto, limitar su reclamación a la mera impugnación de los fundamentos que sirvieron de base a la estimación de oficio administrativa cuando ésta hubiera tenido lugar".

Esta disposición atinente a la carga de la prueba, está contenida en el capítulo relativo al procedimiento judicial y, sea cual fuere la interpretación que deba dársele, no hay razón alguna para aplicarla también en el procedimiento que rige en el Tribunal Fiscal de la Nación, a diferencia de lo que ocurre con el párrafo 3º que analizamos antes. Se opone a ello la importante circunstancia de que este último procedimiento se nos presenta tendencialmente informado por el principio inquisitorio por cuanto de acuerdo con lo establecido en la primera parte del artículo 129, el Tribunal "tiene amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes". Significa esto, en otros términos, que rige un sistema de investigación por oficio de la verdad de los hechos; y en tal sistema no puede hablarse con mucho rigor de reglas relativas al reparto o distribución de la carga de la prueba.

La norma jurídica que examinamos parecemos que ha partido de un doble error: crear, por una parte, que las reglas relativas a la carga de la prueba dependen de la posición procesal de las partes, de la posición que ellas asumen en la relación jurídica del proceso; y por otra, entender que esas mismas reglas sufren derivación a raíz de lo que suele llamarse la presunción de legitimidad del acto administrativo.

Veamos lo primero. Como en la demanda de repetición se ve claramente al contribuyente como actor en el proceso pidiendo una sentencia de condena al restitución de las sumas indebidamente pagadas, se pone sobre sus espaldas el *onus probandi*, la carga de la prueba, por aplicación del aforismo latino *actor non probante, reus est absolvendus*, lo que equivale a decir que si el actor no prueba, como criterio para distribuir la carga de la prueba como lo destaca la doctrina procesal, la norma del párrafo 2º del artículo 75 pierde de vista que las reglas que gobiernan esa carga se han formulado, no en atención a la posición de las partes en el proceso como lo destaca REPENT, sino a la posición sustancial de ellas, o sea, aquí, a la posición que tienen en la relación jurídica del impuesto, hecho a probar. Y el principio es que el acreedor debe probar la existencia del hecho constitutivo, del hecho que ha dado nacimiento a la obligación, aunque esto no deba aplicarse muy rigurosamente en esta relación de derecho público.

Tampoco se justifica la norma jurídica con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación del impuesto, porque este principio no ha sido formulado por MORTARA con otro alcance que el de fundar la regla *repete et impueto*, que obliga a pagar como requisito previo para discutir la legitimidad del impuesto en vía judicial.

Cuando la acción de repetición ha venido precedida del acto administrativo liquidatorio del impuesto, el interesado debe ocurrir directamente al órgano judicial o al órgano administrativo jurisdiccional, a su elección. Por eso hemos hablado de una competencia alternativa; no, por supuesto, de una competencia concurrente pues no puede haber dos órganos a los que se encomiende o atribuya simultáneamente la decisión del mismo pleito, el cual sólo puede ser objeto de una única actuación jurisdiccional.

Si las sumas que se repiten han sido pagadas, en cambio, en virtud de las propias declaraciones juradas del actor, éste no puede promover directamente la demanda ante los órganos jurisdiccionales, sino que debe formular antes un reclamo previo de repetición ante la administración fiscal y, sólo a falta de pronunciamiento en el término de tres meses o de una decisión adversa, proseguir ese reclamo en sede judicial o en sede jurisdiccional administrativa.

Sin embargo, advierten ustedes esta diferencia: si la decisión recaída en el reclamo es total o parcialmente adversa, cabe la posibilidad de pedir reconsideración de ella, de interponer facultativamente este recurso, como lo establece el artículo 71, con el efecto de que la resolución que se dictare en el mismo sólo puede atacarse con la demanda contenciosa ante el juez federal. De ahí entonces que tal como lo dispone el artículo 75 en su inciso b), el procedimiento judicial, a diferencia de lo que ocurre con la jurisdicción administrativa, puede iniciarse tanto a partir del acto que rechaza el reclamo de repetición como a partir del pronunciamiento que resuelva denegatoriamente el recurso de reconsideración.

Para demostrar cómo se completa el sistema de la ley en el aspecto que nos ocupa, diremos por último que si el organismo recaudador no decide el reclamo de repetición en el término de tres meses, la acción puede proseguirse tanto ante el órgano judicial como ante el Tribunal Fiscal de la Nación y, en este último caso, por la vía de un recurso que la ley en el inciso 4º del artículo 124, llama impropiaamente "por retardo". Y como consecuencia de lo que dijimos antes, que la acción puede continuarse también ante la justicia si en el término de sesenta días no se resuelve el recurso de reconsideración que se hubiere propuesto por el contribuyente en ejercicio de la facultad que la ley le acuerda.

Tanto el término para apelar como para interponer la demanda contenciosa en el supuesto de una resolución denegatoria recaída en el reclamo de repetición, son perentorios porque si no se realiza en término ese acto procesal decae el derecho; un recurso o demanda propuestos fuera de término son totalmente ineficaces, no producen ningún efecto jurídico. Es un caso del fenómeno jurídico o del instituto de la decadencia; es un plazo de caducidad. Pero entiéndase bien: no es para nosotros un fenómeno de decadencia que se opere en el proceso, sino la pérdida del derecho potestativo a ejercitar la acción contencioso administrativa para atacar el acto, es la extinción del derecho a obtener la fiscalización jurídica del acto en vía jurisdiccional.

La decadencia como instituto extraño al proceso, lo mismo que como figura procesal, implica, para decirlo con MESSINEO, la carga de perentoria observancia de un término preclusivo en la realización de un acto, o sea, en ejercitar un derecho "por primera vez o una sola vez" con el efecto de que el derecho se pierde si el acto no se ejerce dentro del término o si se ejerce fuera de término. Aquí, fuera del proceso, la solución legal se apoya en razones de seguridad jurídica que exigen, como principio general, la inmutabilidad del acto administrativo que ha dejado ya establecida o declarada la relación de derecho con el contribuyente. Dicho en otros términos, se busca "satisfacer una exigencia de certeza en las situaciones jurídicas" como expresa el porque existe tanto un interés general como un interés de aquel que está frente al sujeto del derecho que está expuesto a decadencia, en el pronto ejercicio del derecho.

Pero hay, sin embargo, un supuesto que puede originar dudas a raíz de la terminología utilizada por el legislador el cual, en vez de distinguir ambas situaciones de la manera en que lo hemos hecho nosotros, las diferencia de otro

modo llamando a una de ellas pagos hechos a requerimiento, y a la otra, pagos efectuados espontáneamente. Claro es que si nos atenemos a la interpretación meramente literal, un pago hecho a requerimiento sería incluso el que tiene lugar en el juicio de apremio aunque el importe que se ejecute resulte de las propias declaraciones juradas. Y a esto habría que llegar si se defienden interpretaciones estrictamente ajustadas a la letra de la ley, es decir, al artículo 74, que es el que contempla ambas situaciones.

Pero la hipótesis en torno de la cual puede plantearse la cuestión no es esa precisamente, sino aquella otra de pagos efectuados a raíz de liquidaciones practicadas por los inspectores y aceptadas por el responsable, las cuales, como ustedes no lo ignoran, equivalen, simplemente, a declaraciones juradas como lo prescribe el penúltimo párrafo del artículo 24 en concordancia con lo que expresa el párrafo final del artículo anterior. Dice, en efecto, este último que "las liquidaciones y actuaciones practicadas por los inspectores y demás empleados que intervienen en la fiscalización de impuestos, no constituyen determinación administrativa de aquéllos, la que sólo compete a los funcionarios que ejercen las funciones de jueces administrativos a que se refieren los artículos 9º y 10º". Y agrega el artículo siguiente que "no será necesario dictar resolución determinando de oficio la obligación impositiva si antes de ese acto prestase el contribuyente su conformidad con la liquidación que hubiese practicado la Dirección, la que surtirá entonces los mismos efectos que una declaración jurada".

Se ha pretendido que en ese caso no se justificaría el reclamo previo de repetición porque, según expresa el profesor JARACH dentro de esta corriente, el organismo recaudador ha tenido ya conocimiento e intervención directa en el ajuste impositivo. No lo creemos así, porque lo que la ley quiere es que, no un empleado cualquiera, sino quien ejerce la autoridad del órgano, se pronuncie sobre los aspectos abarcados por la verificación porque es sólo un pronunciamiento que tenga ese origen el que está previsto de la fuerza obligatoria o vinculante del acto administrativo en lo que respecta al propio órgano. Cuando existe tal acto y sólo entonces, un reclamo administrativo de repetición se vuelve palmariamente innecesario porque es concebible que el llamado juez administrativo mantendrá sus puntos de vista. Lo que la ley quiere siempre, en la medida de lo posible, es que el control jurisdiccional se ejerza sobre el propio acto de determinación, que él venga a constituir así, según se ha dicho, la materia prima del juicio contencioso tributario. Y quiere algo más: que se dé a la administración fiscal la oportunidad de examinar antes todos los aspectos que puedan estar comprendidos en la relación jurídica del impuesto.

Es por esto que el penúltimo párrafo del artículo 74 dispone que "la reclamación del contribuyente por repetición de impuestos facultará a la Dirección, cuando estuvieren prescriptas las acciones y poderes fiscales, para verificar la materia imponible por el período fiscal a que aquélla se refiere y dado el caso para determinar y exigir el impuesto que resulta adeudarse, hasta anular el saldo por el que prosperase el recurso". No obstante lo defectuoso de la fórmula en cuanto pareciera que ese poder del Estado se limita a la hipótesis de que estuviera prescripta su acción y admite la posibilidad de exigir un tributo que en realidad no puede existir en tal supuesto, la misma muestra que el legislador se ha hecho cargo de las críticas que formularíamos hace alrededor de quince años en cuanto ahora todo poder de la administración se reduce a la posibilidad de neutralizar la acción de quien repite. Con la redacción anterior, en cambio, el reclamo, decíamos en esa oportunidad, se convertía en un arma de doble filo que pocos se

atreverían a manejar, en un hábil *boomerang* para hacer riesgos (ejercicio porque se otorgaba al estado el derecho a exigir el mayor impuesto, y se pudiera determinarse, en virtud de una concepción antijurídica que hacía renacer la acción de cobro extinguida por prescripción).

Pero, dirán ustedes: también es antijurídico permitir que a pesar de la prescripción pueda el fisco verificar otros aspectos de la relación jurídica, saliese de los límites que señala el reclamo de repetición, aunque sólo lo haga para contrarrestar la pretensión del *solvens*. Hemos de contestar, sin embargo, que la solución dada por la ley es rigurosamente jurídica, pues no ha hecho otra cosa que traer al campo de las relaciones tributarias un principio que, en el derecho civil, se expresa con el aforismo latino *qua temporaria ad agendum perpetua l'exception*. Lo que ha prescripto es la acción para impugnar la declaración jurada en aquellos aspectos a fin de exigir el mayor impuesto que hubiera correspondido conforme a la ley, pero esos motivos de impugnación son imprescriptibles por vía de excepción, o sea, para llegar a un pronunciamiento desesimatorio de la pretensión del reclamante.

Claro es que es muy probable que el legislador no haya hecho aquí aplicación reflexiva del principio, sino que haya llegado a él intuitivamente, llevado por el sentido común. Queremos decir, por último, que este principio controvertido en el derecho nacional a falta de un texto expreso, a diferencia de lo que ocurre en las otras legislaciones, tiene aplicación sobre todo en la materia de las nulidades de los actos jurídicos y permite al demandado oponerse al cumplimiento del acto invocando el motivo de nulidad aunque esté prescripta la acción para impugnarlo.

No crean que concluimos aquí con el análisis de esta disposición legal. En ella se funda precisamente el profesor JARACH para sostener una teoría con la que discrepamos, teoría según la cual en el proceso tributario puede existir una verdadera reconvencción por parte del fisco nacional. Contra lo que él afirma, observamos que esa reconvencción no existe cuando se trata de un período fiscal prescripto por la sencilla razón de que una demanda del demandado que tienda sólo a excluir el derecho afirmado por actor no nos da esa figura procesal como lo destaca CHONVENDA.

Para el restante supuesto, o sea, aquel en el cual, por no estar prescripta la acción de cobro del impuesto, el fisco, no sólo pretende que la repetición es impropio, sino que el monto del gravamen excede al declarado, entiendo también el profesor JARACH que aquél puede hacer valer, tanto ante el órgano judicial como ante el Tribunal Fiscal, una demanda reconvenzional tendiente a determinar esa diferencia y exigirla. Estamos aquí en presencia, como advertirán ustedes, de un contencioso originario *a priori* al que se llega por no haberse decidido el reclamo de repetición en el término que fija la ley. No compartimos esta opinión que el distinguido profesor de la Universidad de Buenos Aires funda en la circunstancia de que la demanda de repetición privaría a la administración fiscal de llevar a cabo una determinación de manera independiente, es decir, fuera del proceso jurisdiccional mientras se sustancia éste, y en que si pudiera hacerlo con posterioridad, una vez concluido ese proceso, habría la posibilidad de llegar a decisiones contradictorias.

Claro está que la interposición de la demanda dirigida a obtener la devolución del impuesto priva al organismo recaudador del poder de llevar a cabo una determinación tributaria, tanto durante la sustanciación de la causa como luego de con-

cluida, (ello es así sólo con relación a los aspectos que se controvierten en el juicio porque, en tales aspectos, el pronunciamiento hará, sin duda, cosa juzgada. Mas si es legítimo llevar a cabo una determinación del tributo sobre aquellos aspectos que no han sido considerados expresamente en una determinación anterior dejándose constancia del carácter parcial de ésta como lo dispone el art. 26, lo es también llevarla a cabo sobre los puntos que no se discutieron en la vía jurisdiccional).

Si el legislador, en cambio, no hubiera autorizado al órgano administrativo a efectuar determinaciones parciales que, en rigor, conspiran contra el principio de la unidad de la relación jurídica tributaria, entonces sí se justificaría el ejercicio de una demanda reconvenzional por parte del estado, si no se prefiriese disponer que la circunstancia de no haberse llevado a cabo la verificación en la etapa del reclamo previo, origina la decadencia del derecho a hacerlo en el futuro. Y sin duda, esto último parece lo más razonable.

Para concluir, diremos que aunque la ley 11.683 establece un sistema de fiscalización jurídica amplia del acto administrativo en cuanto ella abarca tanto la cuestión de hecho como la de derecho, rige para el procedimiento judicial como para el jurisdiccional administrativo el principio que sienta el párrafo primero del art. 76 conforme al cual "no podrá el actor fundar sus pretensiones en hechos no allegados en la instancia administrativa". De ahí la necesidad, como lo destacamos en su momento, de que se invoquen para fundar la pretensión del *solvens*. Se trata de la regla de la inmutabilidad del *petitum* de que habla la doctrina italiana. De la ubicación de esta norma jurídica en el capítulo relativo al procedimiento contencioso judicial no cabe extraer la conclusión opuesta, a la que llega el profesor JARACH, porque la ubicación de la regla en ese capítulo obedece a la misma razón que señalamos al analizar el párrafo final del mismo artículo y porque si la ley exige el reclamo previo, en el supuesto de pagos efectuados en virtud de las propias declaraciones juradas, ese requisito sólo puede entenderse que se ha cumplido con relación a los hechos que verdaderamente se hayan invocado en la instancia administrativa.

En cuanto a la causa fallada por la justicia de Santa Fe, que motiva este comentario, cabe destacar la precisión de los conceptos de las dos sentencias, tanto de la de primera como de la de segunda instancia.

Sobre el fondo de la cuestión debatida señala la Cámara que si bien es cierto que las provincias pueden gravar con impuesto toda actividad comercial que se desarrolle dentro de sus respectivas jurisdicciones, no es menos cierto que la imposición será lícita en la medida en que no interfiera las facultades exclusivas acordadas a la Nación que, por lo mismo, son excluyentes (arts. 104 y 108 de la Constitución Nacional) de todo poder impositivo local.

El Código Fiscal de la Provincia —agrega— alude expresamente a la exportación de productos, que es precisamente un supuesto de comercio con naciones extranjeras, por lo que, a pesar de que la provincia ha sostenido que lo gravado por el tributo es la actividad en sí misma, ejercida dentro de su territorio —distinguiendo en esa forma entre el hecho imponible y la base imponible, no es dudoso concluir que el texto aprehende la base imponible como fundamento de la imposición y que ello importa gravar en realidad los ingresos provenientes del comercio exterior y no la actividad en sí, abstractamente considerada. Por tanto, es evidente que de este modo puede afectarse el costo de las mercaderías exportadas, entorpeciendo así una actividad tan vital y esencial para la realización de los fines generales de la Constitución Nacional por lo que la inconstitucionalidad del gravamen es manifiesta.

A este respecto, nos remitimos a los acertados principios de la sentencia, especialmente en cuanto al distinguo que cabe hacer en tal tipo de imposición, frente a otras, como son los de contribución territorial o tasas, desde el punto de vista de su colisión con los preceptos constitucionales que preservan el comercio exterior de la imposición local.

Cabe también recomendar los considerandos sobre el mismo punto de la sentencia de primera instancia, en los que se expresa que al gravarse los ingresos brutos provenientes de la exportación se hace entrar a éstos como elementos básicos del gravamen, y que las ventas de mercaderías al exterior constituyen, sin lugar a dudas, el tráfico o comercio a que se refiere la "cláusula comercial" de la Constitución Nacional, el que también es extensivo al transporte de personas o cosas, a la circulación de efectos, a las transmisiones telegráficas y comunicaciones telefónicas y por otros medios, etc.

Otro aspecto, de la cuestión que resuelven igualmente con acierto, tanto la Cámara como el juez, es el relativo a la protesta previa como requisito necesario de la repetición.

Se acoge la doctrina de la Corte de que la exigencia de la protesta no es necesaria, cuando la propia ley autoriza la acción de repetición, sin subordinarla al cumplimiento de tal recaudo, como sucede con la ley 11.683. Esa es, también, la situación en el procedimiento previsto por el Código Fiscal de la Provincia. (Véase al respecto nuestra nota en D.F., XVIII-B, 1093 y, en especial, el voto del doctor Risolía en el fallo de la Corte, registrado en D.F., XIX-A, 933).

LAS FASES EN EL DESARROLLO DEL PROCESO TRIBUTARIO. LA PROPOSICION DE LA DEMANDA O DEL RECURSO. SUS EFECTOS SOBRE LA RELACION JURIDICA CONTROVERTIDA. LAS CUESTIONES PREVIAS (*)

por FRANCISCO MARTINEZ

Se ha dicho por un distinguido procesalista que casi todos los procedimientos se desarrollan a través de fases, etapas o estadios sucesivos cada uno de los cuales toma su carácter de un resultado próximo, al que tiende, para llegar progresivamente a la maduración del resultado final, es decir, a la sentencia. Nos referimos, una vez más, a ENRICO RIDENTI.

Si aplicamos esta observación al contencioso tributario que se desenvuelve en sede jurisdiccional administrativa, ante el Tribunal Fiscal de la Nación, podríamos conceptualmente distinguir, también en él, cuatro estadios sucesivos constituidos por la proposición de la demanda de repetición o del llamado recurso de apelación tanto contra lo resuelto en el reclamo previo como contra la determinación del impuesto, y aun del recurso por demora; la fase instructoria, en la que podríamos distinguir, a su vez, la instrucción preparatoria de la probatoria; la etapa del debate o discusión oral y pública de la causa y la de la deliberación y decisión final. Claro que estaríamos hasta aquí en un primer grado de jurisdicción, puesto que la ley permite luego impugnar el pronunciamiento con que concluye el mismo mediante un recurso que denomina de apelación y revisión limitada para ante la Cámara Federal, el cual lleva a las partes a un segundo grado de jurisdicción, pudiéndose, además, pasar a una tercera instancia, ordinaria o extraordinaria, que se desarrolla ante la Corte Suprema de Justicia.

Nos ocuparemos hoy, fundamentalmente, de la primera etapa, o sea, aquella que se abre mediante la interposición de la demanda o del recurso, cuya notificación a la contraria determina el momento constitutivo de lo que se ha dado en llamar, sobre todo por obra de dos grandes procesalistas alemanes, BÜLOW y KORTER, la relación jurídica procesal. Toda la serie de actos que se llevan a cabo en el proceso no serían otra cosa, según se ha dicho por CHIOVENDA, que la forma de desarrollarse la vestimenta exterior de esa relación jurídica. Claro que para algunos, el proceso y esta relación jurídica no serían sino un solo y mismo fenómeno según se lo mire en su aspecto exterior o se lo contemple más a fondo, poniendo la mirada en su estructura íntima o interna. Es esta última la posición de RIDENTI, que coincide sustancialmente con la de CARNELUTTI para quien la relación procesal no sería sino el proceso mismo entendido, no como una cadena o sucesión de actos,

(*) Disertación en un curso de Procedimiento Tributario.

sino como "un haz de relaciones jurídicas"—relaciones entre partes, juez y aun terceros—, concepción ésta —la de la relación procesal— que si bien representa un progreso en la ciencia procesal en cuanto ha servido para poner de manifiesto los elementos dinámicos del proceso, tiene el defecto de no separar las diversas relaciones, haciendo de ellas un todo conforme a una noción de la relación jurídica que no corresponde a la teoría general del derecho.

¿Cuáles son la naturaleza, el contenido y los sujetos de esta relación jurídica? Es —se ha dicho— una relación autónoma, compleja, de derecho público y con tres sujetos. Es autónoma porque tiene vida y condiciones propias independientes de la relación jurídica sustancial que se debate en el proceso. Puede o no existir el crédito por impuesto que se discute, puede o no existir el crédito que pretende quien repite, pero la relación procesal existe siempre a partir de su momento constitutivo y a través de su desarrollo hasta llegar a la decisión final que declare o niegue la existencia del crédito. Verdad es que a veces puede estar irregularmente constituida, pero de esto nos ocuparemos más adelante.

Es una relación compleja porque de ella surgen derechos, poderes, obligaciones y cargas respecto de los que intervienen en el proceso, bien que el esqueleto de ella, según se ha afirmado, su columna vertebral, su contenido fundamental, no es sino el deber del órgano jurisdiccional de proveer, en un sentido o en otro, las demandas de las partes, bajo pena de responsabilidades civiles, penales y aun disciplinarias. No entraremos a examinar, por supuesto, si este deber es sólo deber del juez con relación al estado o si lo es también con relación a las partes. Hay asimismo deberes de las partes respecto del juez y deberes y derechos de las partes entre sí, como lo destaca CHIOVENDA, a quien seguimos en este aspecto de la exposición.

Es una relación de derecho público por ser pública la actividad jurisdiccional que se cumple en el proceso. Y es, en fin, una relación con tres sujetos, porque participa también de ella el órgano jurisdiccional con poderes y deberes.

Veamos, entonces, cómo se inicia esta relación jurídica. Cuando se trata del recurso de apelación contra la liquidación del impuesto, el artículo 131 dispone que se interpondrá por escrito en el término de quince días, debiendo expresarse en él todos los agravios y ajustarse a los requisitos de forma y condiciones que establece el reglamento. De igual manera ha de procederse en el supuesto de apelaciones de lo resuelto en el reclamo de repetición, según lo establece el artículo 147. Es pues, un acto escrito cuyo contenido no se limita a la enunciaci6n del objeto o de la pretensión que se hace valer ante el órgano jurisdiccional, que no se limita al pedido de revocatoria o reforma del acto administrativo, sino que debe abarcar, al mismo tiempo, la motivaci6n o fundamentaci6n en virtud de la cual debe llegarse al pronunciamiento revocatorio o modificatorio al que se tiene. Deben exponerse, por lo tanto, las razones de la pretensi6n de igual modo que cuando se demanda directamente por repetici6n de los impuestos que se afirma haber pagado sin causa, situaci6n esta última también prevista en el artículo 147. Pero repítase una vez más, que lo que se ejercita siempre es una acci6n contencioso tributaria, a la que el legislador denomina en las dos primeras hipótesis recurso de apelaci6n, no tanto por partir de aquella concepci6n doctrinaria que atribuye a la actividad que se cumple en la etapa previa naturaleza objetivamente jurisdiccional, como por la circunstancia de que la discusi6n se mantiene en la órbita del Poder administrativo y de que el acto final de esa fase previa y el que abre la vía contenciosa están ligados por un plazo aceleratorio o perentorio, que exige proveer

la acci6n en un término breve para que no se opere la decadencia o caducidad de ella.

Sin embargo, aquella relaci6n jurídica de que hablábamos no queda sin más constituida por la proposici6n de la demanda o del recurso. Se debe dar al fisco nacional la oportunidad de ser oído conforme al llamado principio del contradictorio. Menester es, conforme a dicho principio, que aquel acto procesal sea comunicado o notificado al órgano que tiene a su cargo la defensa del interés fiscal, que se dé traslado del recurso por el término de treinta días, como lo prescribe el artículo 134, para que se conteste o responda a él, sin perjuicio, a falta de contestaci6n, de un nuevo emplazamiento por diez días a pedido del apelante. Si se trata de la demanda de repetici6n que se entabla directamente ante el Tribunal, el emplazamiento es, en cambio, por sesenta días, es decir, por un término mayor que no se justifica por ningún motivo.

Más si por un lado la ley distingue la demanda del recurso en lo relativo al término para la contestaci6n, por otro, distingue el juicio de repetici6n de la apelaci6n contra determinaciones impositivas en lo que respecta al impulso procesal. Y así, mientras en el primer caso el nuevo emplazamiento sólo puede hacerse a pedido de la parte interesada, en el segundo, el Tribunal debe disponer un nuevo emplazamiento, aunque aquélla no lo solicitare, una vez transcurridos sesenta días de vencido el término para contestar la apelaci6n. Tenemos en un caso impulso procesal de parte y en el otro impulso procesal de oficio, en cuanto en un caso se encomienda a la propia parte cumplir una actividad tendiente a la progresiva marcha o movimiento del proceso y en el otro esa actividad se pone a cargo del órgano jurisdiccional si media inactividad del apelante. Adviértase que el impulso procesal de oficio no significa que se prive a las partes del poder tendiente a lograr el movimiento del proceso, sino simplemente que el proceso puede marchar por obra del juez sin necesidad de que las partes ejerciten aquel poder.

Y la distinci6n, como lo advertirán, no se justifica en manera alguna si se la enfoca doctrinariamente, porque mirada así, la diferencia entre el impulso oficial y el de parte no responde sino a una diferente concepci6n del proceso, esto es, según expresa CHIOVENDA, a que se entienda o no que el estado está interesado en la rápida soluci6n del conflicto una vez que el mismo ha surgido. Aquí, en cambio, se ha partido sólo de la idea de que el estado tiene interés en la recaudaci6n de los impuestos a tal punto que el propio órgano jurisdiccional debe suplir la negligencia procesal de sus agentes. La acci6n de repetici6n, pues, luego de iniciada, contrariamente a lo que sucede en las apelaciones contra el acto liquidatorio, puede permanecer indefinidamente en reposo, bien que sin riesgo de que ocurra la caducidad o perenci6n de la instancia.

No trataremos todavía los efectos jurídicos que puedan derivarse de la inactividad procesal del fisco a raíz de estos sucesivos emplazamientos, pues hemos de mirar antes a las consecuencias que origina la constituci6n de la relaci6n procesal en este contencioso tributario en el supuesto de que la acci6n sea verdaderamente fundada. Entiéndase bien: en el supuesto de que se llegue a una sentencia favorable al actor, si de repetici6n se trata.

Los procesalistas hablan en este punto, de efectos sustanciales de la demanda o de efectos o influencia del proceso en el derecho sustancial, o sea, aquí, en la relaci6n jurídica del impuesto y en la relaci6n jurídica de reembolso por pago indebido. Claro es que como lo señala CHIOVENDA, no ha de tomarse esto último con excesivo rigor, pues ya no se interpreta, contrariamente a lo que antes ocurría, que

esa relación sustancial, ese derecho, se desvanece y queda sustituido por un derecho nuevo en virtud de lo que entonces se llamaba el principio de la consumación procesal.

Todos esos efectos parten de una regla fundamental, cual es que la sentencia que estima o acoge la demanda no debe obrar, en manera alguna, en perjuicio del actor, es decir, el pronunciamiento jurisdiccional debe aplicar la ley como si lo hiciese al momento de la demanda. Pero ¿cuáles son esos efectos que derivan de esta premisa fundamental?

Ubiquémonos primero en la hipótesis de una demanda de repetición directamente interpuesta ante el Tribunal o en el caso del recurso de apelación contra lo decidido en el reclamo previo, y aun en el supuesto del llamado, también impropiamente, recurso por demora entablado a falta de pronunciamiento en aquel reclamo dentro del término que la ley establece.

He aquí el primer efecto: la Nación está obligada a restituir los frutos civiles relativos al capital del que disfrutó a partir de la deducción del recurso o de la demanda. En este sentido dispone el artículo 148 que "en los casos de repetición de impuesto, los intereses comenzarán a correr contra el fisco desde la interposición ante el Tribunal del recurso o de la demanda, según fuere el caso".

Queda descartada, por consiguiente, la solución que trae el artículo 788 del Código Civil conforme con el cual "si ha habido mala fe en el que recibió el pago, debe restituir la cantidad o la cosa, con los intereses o los frutos que hubiese producido o podido producir desde el día del pago" porque, en tal situación, el *ac cipiens* "debe ser considerado como el poseedor de mala fe".

Y observarán que es éste efecto que no puede fundarse ni explicarse en virtud de una pretendida constitución en mora del fisco deudor, ni afirmando que la acción monetaria cuya devolución se demanda.

Ni una ni otra explicación son satisfactorias. No lo es la primera porque, si lo fuera, los intereses deberían correr a partir del reclamo administrativo de repetición por ser el equiparable a un requerimiento extrajudicial por parte del acreedor que haría incurrir en mora al fisco nacional, a estar a lo dispuesto en el artículo 509 del Código Civil. Y no lo es la segunda, porque se opone a tal conclusión un razonamiento semejante al precedente, esto es, que si fuera correcta habría que admitir que el fisco se colocaría en una situación equiparable a la del poseedor de mala fe desde el momento mismo en que se formula la reclamación ante el organismo recaudador, por lo que a partir de entonces debería surgir la obligación de pagar intereses, y no desde la fecha que establece la disposición legal.

El verdadero fundamento no es, pues, otro que el principio procesal que dejamos formulado, o sea, aquel conforme al cual el actor que resulta victorioso en el pleito debe recibir todo lo que le hubiera correspondido a la fecha de la demanda. Es el mismo principio que inspira la norma del artículo 2433 del Código Civil a tenor del cual, el poseedor de buena fe es deudor de los frutos "desde el día en que se le hizo saber la demanda". Parécenos que sólo a un injustificado desconocimiento de aquella regla procesal, obedece cierta jurisprudencia que, en el campo de las relaciones jurídicas privadas, niega el derecho a percibir intereses a partir de la notificación de la demanda cuando se trata de deudas ilíquidas.

Un segundo efecto sustancial viene establecido en el artículo 65 en cuanto el mismo dispone que la prescripción de la acción de repetición se interrumpe "con

la interposición de la demanda de repetición ante el Tribunal Fiscal" y, por supuesto, también ante, y no lo diga este artículo, con la demanda contenciosa en el procedimiento judicial por aplicación del artículo 3986 del Código Civil.

No nos parece acertado, en cambio, como lo hicimos notar en su momento, la disposición del mismo artículo según la cual la prescripción se interrumpe también con el reclamo previo de repetición. Añadiremos ahora, además, que está después visto de toda lógica jurídica disponer en el mismo artículo, como se ha hecho luego de nuestra crítica, que ese efecto interruptivo producido por el reclamo se mantenga hasta el primero de enero siguiente al año en que se cumplan los tres meses de prescrito o formulado. También, sin duda, es antijurídico establecer que el efecto interruptivo de la demanda de repetición ante el Tribunal desaparece el primero de enero siguiente al año en que venza el término dentro del cual el Tribunal debe dictar sentencia.

Veamos lo primero. Más correcto hubiera sido establecer que el reclamo actúa como causal de suspensión puesto que media una verdadera imposibilidad de obrar por la prohibición legal, al menos durante el término de tres meses, de ocurrir al órgano judicial mediante la demanda contenciosa o al Tribunal Fiscal por vía del recurso por demora. Son, en cambio, estos últimos actos, los que deberían actuar como causales interruptivas de la prescripción. Pero si no se lo entendió así, al menos debió agregarse que ese efecto perdura hasta tanto se resuelva el reclamo y en su caso, el recurso de reconsideración, y aun, que continúa a través de la vía jurisdiccional, porque tal efecto, en rigor, no puede desaparecer mientras no desaparezca su causa, es decir, mientras se mantenga viva la instancia administrativa y abierto el proceso tributario.

Claro está que cuando la discusión se prosigue mediante la demanda contenciosa ante el juez federal, no existe problema alguno porque su interposición obrará como causal interruptiva en virtud del citado artículo 3986 del Código Civil. De ahí que el riesgo de que la prescripción se cumpla no obstante la actividad diligente del *solvens* sólo puede darse cuando se elija la vía jurisdiccional administrativa, a menos que se interprete que los recursos por demora y de apelación tienen también efectos interruptivos toda vez que lo que se ejerce mediante ellos no es sino una acción contenciosa de igual naturaleza que la que se hace valer mediante la demanda directa de repetición.

Cabe igual observación con respecto al tiempo que dura el efecto interruptivo de la demanda ante el Tribunal Fiscal. Puesto que la demanda, siendo como es un hecho interruptivo con efectos suspensivos —a diferencia del reconocimiento de la deuda que lo es con eficacia instantánea—, en cuanto no sólo destruye el tiempo corrido de la prescripción, sino que impide que empiece a correr de nuevo mientras se sustancia el proceso, no puede reiniciar su curso sino a partir del momento en que pasa en cosa juzgada la sentencia que acoge la demanda, entendiéndose o no que la *actio iudicati* queda sometida, en todos los casos, a la prescripción ordinaria del Código Civil.

La constitución de la relación procesal influye también sobre la relación jurídica sustancial en el supuesto de apelaciones contra el acto de determinación. Este efecto sustancial del proceso viene establecido en el artículo 133 para el caso de que la apelación no prospere total o parcialmente, y consiste en el devengamiento de intereses a favor de la Nación, hasta el momento de cumplirse la sentencia, a la tasa que, a la fecha del recurso, se cobre por prórrogas para el pago del impuesto. Este interés, lo hemos dicho recientemente a propósito de la proyectada reforma pre-

cesal fiscal, se devenga *ope legis*, es decir, sin necesidad de que así se lo declare en la sentencia que confirme o reforme el acto impugnado, con la salvedad de que ella puede liberar de esta obligación accesoria si el contribuyente hubiere tenido razones para discutir la pretensión fiscal, como acontecería si el litigio recayese sobre un punto dudoso de derecho.

Sin embargo, estos intereses no corren, si se interpreta correctamente la defectuosa fórmula del párrafo segundo del artículo 133, por todo el período de tiempo que transcurre hasta la contestación del recurso, a partir del vencimiento del término de treinta días que tiene el fisco nacional para hacerlo. Y aún, como contrasentido de las apelaciones temerarias, la ley autoriza al órgano jurisdiccional a imponer la obligación de pagar, además del interés, el recargo del artículo 42 y, todavía, a duplicarlo; y si el recargo no procediese conforme a la ley del impuesto de que se trate, a aumentar aquel interés en uno o dos tantos.

Debemos ocuparnos ahora de los efectos jurídicos que ocasiona la inactividad procesal del fisco consistente en la falta de contestación de la demanda o del recurso, luego de vencido el segundo emplazamiento. A estos efectos se refieren los artículos 135 y 147 para los supuestos, respectivamente, de las apelaciones contra el acto liquidatorio del impuesto, y de los juicios por repetición, se inician directamente ante el Tribunal o vengán precedidos del reclamo previo. Para la primera hipótesis, se establece que se dará "por extinguida la pretensión fiscal cuestionada en la apelación, la que no podrá hacerse valer en el futuro con relación a los mismos hechos". Para la segunda, se dispone que se tendrá "por reconocido el derecho del contribuyente al impuesto que reclama", o mejor dicho, a las sumas pagadas en concepto de impuesto cuya devolución se reclama. Se trata, según algunos, de una sanción o de una pena, la que, por esto mismo, supondría la existencia de una obligación o de un deber jurídico; aquí, por supuesto, el de contestar la demanda o el recurso. Sin embargo, se presenta como más satisfactoria aquella explicación que se funda en el principio de la carga de la defensa: el demandado que no se defiende corre el riesgo de un pronunciamiento desfavorable; debe, pues, ejercitar aquel derecho si desea obtener el beneficio o la utilidad que puede rendirle el proceso.

Pero de las dos soluciones severas que se proponen con relación a los efectos jurídicos de la inactividad del demandado, el legislador ha elegido aquella que ha sido calificada por CARNELUTTI de "superlativamente peligrosa". ¿Cuáles son estas dos soluciones? La menos enérgica o más suave consiste en tener por admitidos los hechos afirmados en la demanda, exonerando al actor de la carga de la prueba o sea, que la falta de contestación importa una suerte de confesión *ficta* de los hechos afirmados por el contribuyente, lo que sin embargo, no impide al órgano jurisdiccional examinar si la acción está fundada en derecho. La más enérgica, o sea, la seguida por el legislador argentino, consiste en acoger la demanda sin examinar alguno ni sobre la cuestión de hecho ni sobre la de derecho, lo cual puede llevar al resultado de una sentencia manifestamente infundada.

Si fijamos la atención en la relación jurídica sustancial, podríamos decir que en nuestro derecho, en el primer caso la inactividad procesal del fisco importa renuncia tácita a la pretensión o si se prefiere, al derecho de crédito en que el impuesto consiste; y en el segundo caso, reconocimiento tácito de la pretensión ahí que en la primera hipótesis, la solución legal no se justifique en virtud del principio de indisponibilidad por parte del organismo recaudador de los créditos por impuesto; y en la segunda, porque ni aun el reconocimiento expreso puede con-

ducir, sin más, a acoger la demanda, ya que es deber del órgano jurisdiccional examinar libremente, en virtud de la regla *iura novit curia* (la curia —el juez— conoce los derechos), si conforme al derecho objetivo la acción debe o no prosperar.

Pensamos, pues, que es solución más aceptable para ambas situaciones, habida cuenta sobre todo de que se trata aquí del derecho público, la de tener por admitidos los hechos que invoque el actor, sin perjuicio de rechazar la demanda cuando la misma es infundada, si así resulta del derecho aplicable o de los propios elementos probatorios que puedan obrar en los autos, comprendiendo, por supuesto, los antecedentes administrativos. Claro está que, en rigor, la solución correcta tampoco sería ésta porque, tratándose de un proceso inquisitorio en el que se busca la verdad real, el organismo recaudador no tiene tampoco un poder de disposición sobre el llamado material de hecho, por lo que, a pesar de su silencio, la demanda o el recurso sólo podrán prosperar si se ajustan a derecho y el actor demuestra los hechos respecto de los cuales le incumba la carga de la prueba.

Dejemos de lado ya esta situación en la cual el fisco no asume la carga de la defensa, lo cual, según se ha dicho por RABENTY, es sólo un accidente que puede "modificar el curso y el desarrollo normal del proceso y eventualmente también llegar a truncarlo" en cuanto vuelve totalmente inútil la etapa instructoria, de la que nos ocuparemos luego. Lo que sucede normalmente es lo contrario, es decir, que se dé contestación a la demanda o a los agravios, y cuando este acto procesal se cumple, hemos de ver también en el escrito pertinente los tres elementos que contiene la demanda, constituidos por la exposición de los hechos, el razonamiento en torno al derecho aplicable y las conclusiones del demandado.

A lo que se ha dado en llamar la demanda introductiva del actor, corresponde pues simétricamente, la demanda del demandado cuando éste actúe en el proceso. Claro es que a lo largo de su desarrollo hay otras demandas de una y otra parte que, la doctrina llama incidentales o menores o meramente preparatorias. Se trata sólo, se agrega, de instancias o solicitudes como es el pedido de que se proceda al nombramiento de peritos o que se señale audiencia de vista pública de la causa, y precisamente, en estas solicitudes se piensa cuando se habla del impulso procesal de parte como contrapuesto al impulso de oficio.

Hemos de decir ahora que contestada la demanda y antes de entrar a la etapa propiamente instructoria, la ley autoriza a las partes a llegar a un acuerdo escrito sobre tres puntos que pueden ser fundamentales para el desarrollo ulterior del proceso y que tienden a simplificarlo. Son ellos: la determinación de la materia litigiosa, la enunciación de hechos que se tienen por reconocidos, sea por una o por ambas partes, y la declaración de que existen cuestiones previas, que mencionarán también, cuya decisión pondría fin al litigio o permitiría decidirlo sin necesidad de pruebas. En la práctica, sin embargo, las partes nunca llegan a este acuerdo, y no siempre, en lo que hemos llamado el momento de la instrucción preparatoria.

Bien se ve que la existencia de esas cuestiones previas dependerá de la posición que hayan asumido las partes en el proceso y que puede tratarse tanto de cuestiones procesales o de rito como de cuestiones sustanciales, de mérito o de fondo.

¿Qué son estas cuestiones procesales o de rito? Ya vieron que el proceso puede concebirse como una relación jurídica compleja, cuyo contenido fundamental sería el deber del juez de proveer a las demandas de las partes. Pero para que el juez pueda decidir el litigio menester es que esta relación esté válida y regularmente constituida y para ello deben darse ciertas condiciones que la doctrina llama ahora,

por obra de los procesalistas alemanes, presupuestos procesales. Si alguno de estos presupuestos falta, el juez no puede pronunciarse sobre el fondo ni acogiendo ni rechazando la acción entablada; su único deber consiste en declarar que no puede pronunciarse sobre el fondo porque la relación procesal no está regularmente constituida. El valor de tal declaración, se ha dicho por RENDENT, "será el del ademán de Porcio Pilato".

De ahí que se haya afirmado también que para su válida constitución se requieren dos requisitos: la existencia de una demanda válida, esto es, carente de vicios, y la de los presupuestos procesales. Pero aunque la relación esté viciada, sea por un defecto formal de la demanda, sea por la falta de un presupuesto, siempre existe una relación procesal en cuanto al órgano jurisdiccional tiene la obligación de declarar que no puede proveer sobre el mérito.

Las cuestiones atinentes a los presupuestos procesales son, pues, preliminares de la cuestión de fondo, o, como se ha dicho también, prejudiciales en el sentido de que su examen precede lógicamente al de la cuestión de mérito. Si el Tribunal es incompetente, si quien comparece no tiene la capacidad procesal, como cuando la acción se inicia por el menor y no por su representante legal o se demanda a un órgano del estado que no es el llamado por la ley para asumir la defensa del interés fiscal, es decir, cuando se carece de *legitimatio ad processum*, lo mismo que cuando la acción de repetición no ha sido constituida válidamente por lo que administrativamente, la relación procesal no ha sido constituida válidamente por lo que sólo podrá llegarse a un pronunciamiento de incompetencia o de improponibilidad o improcedencia de la demanda o del recurso.

Cuando se plantean cuestiones relativas a los presupuestos procesales, se suele hablar sobre todo entre nosotros, de excepciones dilatorias y también de excepciones "*in ius ingressum impeditentes*".

Si la inexistencia de un presupuesto únicamente puede declararse a pedido de la parte, se dice que ésta tiene una excepción procesal en sentido estricto, como sucede en el caso de incompetencia o de incompetencia territorial en el procedimiento civil. También hay, como veremos, excepciones que hacen a la relación jurídica sustancial, es decir al fondo, o sea tales, que requieren para su examen la invocación oportuna de la parte interesada, como lo es la de prescripción.

El ejemplo puesto precedentemente nos permite ver que aun dentro de las cuestiones de mérito o de fondo, existen algunas, como la de prescripción, que por ser preliminares o prejudiciales en el sentido dado antes, harían inútil una decisión sobre los fundamentos intrínsecos de la acción entablada. Desde este punto de vista se distingue el mérito en sentido lato de las cuestiones de mérito en sentido estricto.

Contestada la demanda o el recurso y se haya llegado o no a aquel acuerdo de las partes, se abre el segundo estado del proceso, o sea, la etapa instructoria. En esta etapa pueden darse varias posibilidades, es decir, pasar ella, como ha dicho, por diversas vicisitudes.

La primera posibilidad es aquella en que, con o sin acuerdo de las partes, el vocal instructor en ejercicio de la atribución que le confiere el artículo 137 de disponer el trámite que deba darse a la causa "en atención a las cuestiones y hechos invocados", establece en la audiencia del artículo 138, que debe decidirse previamente una cuestión de rito o un punto de la de fondo. Y aquí pueden darse a su vez, dos hipótesis: o que el Tribunal entienda que es innecesaria la produc-

ción de pruebas aunque pretendan lo contrario alguna de las partes o ambas, o que llegue a la conclusión opuesta. Si lo primero, enviará a las partes a la audiencia pública de vista de la causa si lo pidiere alguna de ellas o el instructor lo considerase necesario. Si lo segundo, se estará a la instrucción probatoria sobre el punto previo.

Claro es que esta separación de las cuestiones de rito de las de fondo o de un punto de ésta de los demás, no debe hacerse caprichosamente. Y así no debería tener lugar si el instructor, habida cuenta de las circunstancias, supone infundada la cuestión propuesta como previa, o si entiende que todo el pleito está maduro, según suele decirse, para la decisión final.

Remitidas las partes a la audiencia de vista de la causa, se advertirá fácilmente que son dos los casos posibles: si la cuestión o cuestiones preliminares prosperan, el proceso ha terminado en el primer grado de jurisdicción; en el caso contrario, la causa es devuelta al vocal para el tratamiento, en la fase instructoria, de la cuestión de fondo o de las restantes cuestiones de fondo.

La segunda situación a considerar es aquella en que no se hubieren fijado cuestiones de previo pronunciamiento. Y en tal supuesto, puede haber también o no una instrucción probatoria. La instrucción preparatoria, en cambio, existe siempre o si por tal entendemos, en una primera aproximación, aquel momento del proceso en el cual las partes, por no haberlo hecho en la oportunidad que señala el artículo 136, en audiencia con el instructor, determinan los puntos litigiosos, reconocen hechos o proponen cuestiones preliminares y respecto de lo cual aquél provee lo que corresponda.

Pero el paso preparatorio de la instrucción no consiste solamente en eso. Para llegar a la instrucción verdaderamente probatoria, menester es que antes las partes exhiban sus pruebas, que cada una contraponga su prueba a la prueba de la otra, que cada una enseñe a la otra, según se ha dicho, "las cartas de su juego antes de ponerse a jugar", porque "el juego de la justicia no es de aquellos en que deba vencer quien tenga más habilidad o más fortuna, sino quien tenga de su parte la razón". De igual modo, pues, que las partes contrapusieron sus razones a través de la demanda y de la contestación en la que hemos llamado la primera fase del proceso tributario, deben ahora contraponer sus pruebas sirviéndose, no ya de la escritura, sino de la oralidad, a fin de que el órgano instructor aprecie la utilidad de ellas. Por ello dispone precisamente la primera parte del artículo 138 que "de no producirse el acuerdo sobre los hechos, el instructor resolverá en audiencia con las partes, todo lo relacionado con la prueba a producir".