

Recepción: 01/04/2015
Aceptación: 26/07/2015

Analia Soledad Márquez 

Prueba y valoración de la prueba por el Tribunal Fiscal de la Nación Argentina

Test and assessment for the Fiscal Court of the Nation Argentina

Resumen: *En el marco de la Cátedra B de Derecho Financiero y Tributario nos proponemos analizar lo concerniente a la Prueba, clases de pruebas, tiempo de prueba, ofrecimiento y producción, así como su valoración por parte del Tribunal Fiscal de la Nación Argentina, sobre la base de la doctrina especializada y de la jurisprudencia de este Tribunal Administrativo con funciones jurisdiccionales.*

Nos proponemos estudiar los distintos momentos de la actividad probatoria, es decir, el ofrecimiento, la producción y la valoración con respecto a los distintos medios de prueba de que disponen las partes en esta instancia.

Es decir, se trata de establecer los criterios de valoración y validación de la prueba en la actividad procesal administrativa tributaria, y su aplicación práctica.


Palabras clave: *función; pruebas; tribunal; valoración; jurisdicción; clasificación*

Abstract: *In the framework of the Chair B of Financial and Tax Law we decided to analyze concerning the Test, kinds of testing, test time, offering and production and its assessment by the Tax Court of the Nation Argentina, on the basis of specialized doctrine and jurisprudence of the Administrative court with judicial functions.*

We will study the different moments of the test, that is to say, production and assessment regarding the types of evidence available to the parties in this instance.

That is, it comes to establishing the criteria for evaluation and validation of proof in tax administrative procedural activity, and practical application.

Keywords: *function; testing; court; assessment; jurisdiction; classification*

 Abogada. Escribana Pública Nacional. Procuradora. Jefe de Trabajos Prácticos de la Cátedra B Derecho Financiero y Tributario por Resolución 345/14 del H. Consejo Directivo de la Universidad Nacional del Nordeste Facultad de Derecho y Ciencias Sociales y Políticas, Corrientes, Argentina. Miembro del Grupo de Investigación y Desarrollo “Deodoro Roca integrante de los proyectos de Investigación PI G 005/13 y PI 12 G003” de la UNNE.

 ana.mar20@hotmail.com / analias.marquez@gmail.com

Introducción

Del Tribunal Fiscal de la Nación

El catorce de enero de 1960 se promulgó la Ley 15.265 por la cual se creó el Tribunal Fiscal de la Nación. La Ley encontró fundamento en el anteproyecto preparado por los doctores Carlos M. Giuliani Fonrouge, Juan C. Sorondo y Jorge G. Tejerina, relativo a la creación de un tribunal fiscal para entender en los recursos y demandas que se promuevan con motivo de las determinaciones impositivas y sanciones que, de acuerdo con la Ley 11.683, texto ordenado en 1978 (aprobado en 1998), y en ejercicio de sus poderes fiscales, aplicaba la Dirección General Impositiva actual Administración Federal de Ingresos Públicos.¹

La creación de un Tribunal Fiscal tuvo como motivo fundamental la necesidad de contar con un organismo especializado técnicamente e imparcial que resolviera los conflictos entre los particulares y el fisco y que, a su vez, diera a los contribuyentes la posibilidad de reclamar sus derechos sin la necesidad de requerir el pago previo de la supuesta infracción.

Las características jurisdiccionales del Tribunal Fiscal de la Nación están dotadas particularmente por ser éste un organismo que dirime las diferencias que se suscitan entre partes, sus decisiones hacen cosa juzgada sustancial, está facultado para apreciar libremente los hechos y aplicar el derecho y además sus decisiones pueden confirmar, revocar o modificar las resoluciones administrativas, sus integrantes tienen las garantías de estabilidad, inamovilidad y seguridad de retribución que permitirían, en principio, actuar con independencia del Poder Ejecutivo.

El Tribunal Fiscal de la Nación está constituido por 21 vocales y se divide en 7 salas, las cuales 4 de ellas tienen competencia en materia impositiva y las 3 restantes en materia aduanera.

La doctrina (Finochietto, C. E., 2001) entiende a la competencia como “la aptitud que la ley otorga a los jueces para conocer de las distintas controversias que

le son planteadas, en atención a la materia, grado, valor o respecto de un territorio determinado”.

Como punto de partida, es menester resaltar, que el ámbito espacial de ejercicio del tribunal lo es en todo el territorio argentino, puesto que actuará a partir del dictado de una resolución de la AFIP, dependiente del Ministerio de Economía y Finanzas de la República Argentina, por ende, la función del Tribunal Fiscal es válida en todo el país, puesto que encontrándose en la órbita del Poder Ejecutivo Nacional, decidirá sobre cuestiones impositivas a nivel nacional y aduaneras en todo el Territorio de la República.

Es decir, que el Tribunal Fiscal de la Nación ejerce una jurisdicción integra o plena ya que no solo examina el derecho, sino también los hechos que le sirven de sustento (Gadea, M., Marmillon, V. y Pontiggia, V., 2001).

La competencia material del Tribunal Fiscal está fijada por el artículo 159 de la ley 11683 de Procedimiento Tributario (Decreto 891/98 que aprueba el texto ordenado en 1978 y sus modificaciones). El Tribunal Fiscal de la Nación es competente en la medida que el acto administrativo apelado encuadre en el artículo 159 de la Ley 11.683 aun cuando el único fundamento sea el de inconstitucionalidad de la ley o el decreto aplicado.²

El Tribunal está estructurado de forma que entiende en dos grandes grupos de casos, los cuales son los de índole impositiva y en otro orden de ideas, tenemos la competencia en temas aduaneros. Este último expuesto en el Artículo 1025 del Código Aduanero.³

Es preciso tener presente que la actividad administrativa no implica un juicio, sino un procedimiento administrativo que tiene por función gestionar básicamente dos cosas, la primera: la determinación y recaudación de los tributos; y la segunda: la resolución de las reclamaciones que se presenten contra aquellas. Dentro de este contexto, se afirma, que medio de prueba es el móvil que pretende dar cuenta de la existencia o realización de un hecho, para el presente caso; existencia del hecho generador, la base imponible y la cuantía del tributo, en caso de sanciones aduaneras, reclamos por estímulo a la exportación, prohibiciones en cuanto importación y exportación, etc.

Destacando la importancia de la prueba en el proceso que se desarrolla en el

ámbito del Tribunal Fiscal de la Nación, se propone el análisis de los distintos momentos en los que se involucra a la actividad probatoria, representados en el ofrecimiento, la producción y la valoración.

Asimismo, proponemos el análisis de la restricción al derecho de ofrecer y producir prueba en forma amplia dentro del proceso contencioso judicial.

Con referencia a los distintos medios de prueba de que disponen las partes, planteamos el análisis de cada uno de ellos de acuerdo con lo siguiente: a) Documental, b) Informes, c) Testimonial, d) Pericial.

Se trata de establecer los criterios de valoración y validación de la prueba en la actividad procesal administrativa tributaria, así como, su aplicación práctica.

Frente a resoluciones del órgano recaudador Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) que determinen impuestos y accesorios en forma cierta o presuntiva; las que impongan sanciones; las que denieguen reclamos de repetición; contra liquidaciones de actualizaciones e intereses por aspectos conceptuales cuando no se discuta la procedencia del gravamen y por liquidaciones de anticipos y otros pagos a cuenta, los contribuyentes tienen la posibilidad de recurrir ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

El Tribunal Fiscal de la Nación tiene competencia originaria y como tribunal de alzada. Con respecto a la primera éste Tribunal resulta competente, conforme al art. 144, en los recursos que se interpongan con relación a los tributos y sanciones que aplicare la Dirección General Impositiva. Asimismo, tendrá la competencia establecida en el art. 4º del decreto-ley 6692/63 en los que se dedujeren con relación a los derechos, gravámenes, accesorios y sanciones que aplicare la Dirección General de Aduanas, excepto en los que correspondan a las causas de contrabando.

Como tribunal de alzada interviene en los recursos de apelación contra resoluciones de AFIP que determinen tributos y sus accesorios, que impongan multas y por resoluciones denegatorias de reclamaciones por repetición de impuestos siempre teniendo presente los montos mínimos para acudir a dicho órgano. En materia aduanera, el Tribunal Fiscal será competente para conocer en los recursos y demandas contra las resoluciones de la AFIP que determinen derechos, gravámenes, recargos y sus accesorios, o ingresos a la renta aduanera a cargo de los

particulares y/o apliquen sanciones —excepto en las causas de contrabando—; en los recursos de amparo de los contribuyentes y terceros; y en los reclamos y demandas de repetición de derechos, gravámenes, accesorios y recargos recaudados por organismo fiscal, como también de los recursos a que ellos den lugar.

Acto administrativo fiscal

El acto administrativo del organismo recaudador gozará de presunción de legitimidad, no obstante ello afirma Treves Giuseppino que “la presunción de legitimidad del acto administrativo importa en todo caso una *relevatio ad onere agendi*, pero nunca una *relevatio ad onore probando* (Treves, G., 1936).

Concepto de Prueba: Etimológicamente, el vocablo prueba deriva del latín “*probo*” (bueno, honesto) y “*probandum*” (recomendar, aprobar, experimentar, garantizar, hacer fe) prueba adquiere singular importancia siendo uno de los elementos esenciales que concurren a definir el proceso justo.

El término prueba, posee una diversidad de usos en el Derecho Procesal, es así que es utilizado para denominar válidamente un medio, un procedimiento y un resultado, pero también suele servir para identificar una actuación procedimental y es así que se denomina en el proceso, *que está abierto a prueba*, o en plazo de pruebas, en esencia el término prueba” es identificado como el medio o instrumento utilizado en el Iter Procesal.

En sentido jurídico-procesal la prueba se presenta como la comprobación judicial por los medios que la ley establece de la verdad de un hecho controvertido del cual depende el derecho que se pretende.

Es así que ante el Tribunal Fiscal de la Nación es amplia la actividad probatoria. El vocal valorará la pertinencia y admisibilidad de las pruebas, no admitiendo la producción de las improcedentes, superfluas o meramente dilatorias (art. 364 CPCC).

Tanto el contribuyente como el organismo recaudador podrán interponer el recurso de reposición previsto en el art. 71 del Reglamento de Procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación (RPTFN) Acordada N° 840, cuando el vocal denegara la producción de una prueba que a criterio de la parte, afectara la valoración de la litis.

Plazo de Prueba

El plazo para la producción de la pruebas admitidas por el vocal no podrá exceder de 60 días. Sin embargo, a pedido de cualquiera de las partes, el juziciable podrá ampliar dicho término por otro periodo que no podrá exceder de 30 días. El Decreto 1684/93 tuvo como objetivos la reducción de los plazos previstos por la ley 11683. Para el caso de la contestación del recurso se admitió la posibilidad de prorrogar el respectivo plazo a 45 días, pero solo mediando conformidad de las partes.

Medios de prueba

Prueba documental

La regla es que la prueba documental que estuviese en poder del apelante o demandante, deberá acompañarse en el escrito de interposición del recurso o de la demanda, con copia firmada. Sin embargo, el artículo 35° del Reglamento de Procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación dice: “Los documentos que se presentaren después de la demanda o su contestación, sólo podrán agregarse al expediente en las oportunidades previstas por el RPTFN (art. 34)⁴ con la constancia de haberse entregado copia de ello a la otra parte”.

Prueba testimonial (Previsto en los arts. 37 a 42 del RPTFN)

Los testigos ofrecidos serán examinados en la sede del Tribunal ante el vocal instructor o el secretario, debiendo permanecer en el tribunal hasta que lo autoricen a retirarse.

La citación de los testigos quedará a cargo del tribunal y se practicará por cédula o carta certificada con aviso de recepción, fijándose una audiencia supletoria a efectos de que si el testigo no comparece a la primera sin causa justificada, sea traído a la segunda por la fuerza pública.

Si la parte proponente del testigo no concurriere pero hubiere presentado, con anterioridad a la audiencia, el pliego del interrogatorio, el testigo prestará declaración en base al mismo y a las preguntas que les efectúen el vocal instructor o el secretario y la contraparte.

Los testigos declararan bajo juramento y serán interrogados libremente por el

vocal instructor o el secretario. El acta será firmada por las partes, el deponente y al concluir la audiencia por el vocal instructor o secretario.

Establece el art. 42° del RPTFN que: “Si los testigos no se domiciliasen en la Capital Federal y las partes no tomaren a su cargo su concurrencia a la sede del Tribunal tanto para su interrogatorio durante la instrucción, como para la audiencia de vista de la causa, solicitarán que el testimonio sea prestado ante el jefe de la Delegación, Distrito o Agencia de la Dirección General Impositiva o Aduana de la Administración Nacional de Aduanas, que corresponda al domicilio de los testigos. En estos casos las citaciones se harán conforme lo dispuesto por el artículo 11 de este reglamento. El interrogatorio será efectuado por las partes o sus representantes en la forma prevista por el artículo 40. No obstante cualquiera de ellas podrá suplir su concurrencia proponiendo al vocal instructor un interrogatorio escrito, que hará conocer previamente a la otra parte, a efectos de que el mismo sea formulado por el funcionario de la repartición fiscal interviniente”. En igual sentido lo prevé el Decreto Reglamentario N° 1759/72⁵ en su artículo 51°.

Prueba pericial

El RPTFN lo establece en los arts. 43 a 50, y destaca que la actora o demandante propondrá su perito y formulará los puntos de pericia. La representación fiscal, al contestar el recurso o demanda, propondrá su propio perito y establecerá sus puntos de pericias. Las partes podrán estipular la designación de un perito único, en cuyo caso convendrán los puntos de pericia. Cuando corresponda al vocal instructor, o a la sala, la elección del perito, le intimará la aceptación del cargo dentro del quinto día bajo apercibimiento de reemplazo.

La C.S.J.N., ha establecido que el dictamen de los peritos tiene mayor valor probatorio que el dicho de testigos sobre cuestiones técnicas (Banco Hipotecario Franco Argentino c/ Pcia. De Córdoba -1948).

Prueba de Informes

Según el RPTFN la prueba de informes se regirá por los arts. 396, 397, 400 y 401 del código procesal civil y comercial de la nación.

Los informes deberán versar sobre hechos concretos, claramente individualizados, controvertidos en el proceso.

No será admisible el pedido de informes que, tienda a sustituir o ampliar otro medio de prueba.

Por su parte establece el artículo 175° de la Ley 11.683 que: “Los pedidos de informes a las entidades públicas o privadas podrán ser requeridos por los representantes de las partes. Deberán ser contestados por funcionario autorizado, con aclaración de firma, el que deberá comparecer ante el Vocal si lo considerara necesario, salvo que designare otro funcionario especialmente autorizado a tal efecto. En igual sentido lo instituye el Código Aduanero en el inciso 1° del artículo 1154 y además agrega en el inciso 2° que la Administración Nacional de Aduanas deberá informar sobre el contenido de las resoluciones o interpretaciones aplicadas en casos similares al que motiva el informe.

Plazos de contestación: si vencido el plazo para contestar el informe, la oficina pública o entidad privada no lo hubiere remitido, se tendrá por desistida de esa prueba a la parte que la pidió, sin sustanciación alguna. El juez posee la facultad, dentro de los 5 días, de reiterar el oficio.

En los casos en que reiterado el pedido a una repartición pública, no fuera contestado, el vocal instructor o la sala, podrán llevar tal circunstancia a conocimiento del ministro o secretario de Estado de quien dependa la repartición.

Fases del procedimiento probatorio

La actividad probatoria presentará 3 momentos diferenciados:

Ofrecimiento de prueba.

Producción y recepción de la prueba al ser abierta la causa.

Valoración y apreciación de la prueba cuando las partes formulan sus alegatos “de bien probado” también cuando la sala dicta sentencia.

En la fase de ofrecimiento de pruebas, las partes ofrecen al juzgador los diferentes medios de prueba con las que pretenden demostrar sus pretensiones.

Cuando éstas obran en poder de las partes deberán presentarla junto con la demanda o contestación. En caso de no tenerlas, deberán señalar el archivo o lugar donde se encuentren.

En el proceso administrativo las pruebas deben ofrecerse en oportunidad y junto a la demanda o contestación, pudiendo ampliar la prueba con relación a hechos nuevos no considerados anteriormente y cuando esté prevista dicha posibilidad.

La jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación, ha dicho que: “la prueba no admitida puede ser nuevamente ofrecida ante la instancia del Tribunal Fiscal de la Nación (sala E, “Esnaola, Mónica Esther c. D.G.A. s/ recurso de apelación”, 22/11/2011).

Por su parte el art. 333 del C.P.C.C.N. dice que: “con la demanda, reconvencción y contestación de ambas, deberá acompañarse la prueba documental y ofrecerse todas las demás pruebas de que las partes intentaren valerse...”

Asimismo el art. 334 del mismo código establece que: “cuando en el responde de la demanda o de la reconvencción se alegaren hechos no invocados en la demanda o contrademanda, los demandantes o reconvinientes según el caso podrán ofrecer prueba y agregar la documental referente a esos hechos, dentro de los cinco días de notificada la providencia respectiva, en tal caso se dará traslado de los documentos a la otra parte, quien deberá cumplir la carga que prevé el art. 356 inc. 1º...”

El art. 350 prevé que: “...con el escrito en que se propusieren excepciones, se agregará toda la prueba instrumental y se ofrecerá la restante. De todo ello se correrá traslado al actor, quien deberá cumplir con idéntico requisito...”

Es importante destacar la reforma introducida por la ley 25.239/99 (De reforma tributaria) al artículo 166 de la Ley de Procedimiento Tributario que dispuso que en el supuesto de apelarse ante el Tribunal Fiscal de la Nación una resolución del Fisco nacional, salvo en materia de sanciones y sin perjuicio de las facultades establecidas en los artículos 164 (García Vizcaíno, C., 2011) y 177, no se podrá ofrecer la prueba que no hubiera sido ofrecida en el correspondiente procedimiento ante la Dirección General Impositiva, con excepción de la prueba sobre hechos nuevos o la necesaria para reputar el resultado de medidas para mejor proveer dispuestas en sede administrativa.

La citada limitación al ofrecimiento de prueba, se ha dicho, busca equiparar los derechos de los sujetos en el procedimiento que se inicia ante el Tribunal Fiscal, evitando de este modo que la negligencia del contribuyente en el procedimiento determinativo se traslade luego hacia la administración, castigándola en

costas, por resultar ésta vencida en la contienda a través de medios probatorios que no estaban presentes en la instancia administrativa ante la AFIP.

Los órganos judiciales, pueden desestimar medidas de pruebas dilatorias o superfluas (artículo 364 del CPCCN y, en igual sentido, artículo 46 del “Reglamento de Procedimientos Administrativos. Decreto 1759/72 T.O. 1991”); y tal facultad se vincula con el principio de economía procesal que también rige en el procedimiento aplicable por el Tribunal Fiscal de la Nación.

Sin embargo lo dicho, compartimos la opinión con la Profesora Teresa Gómez (Gomez, T. y Folco, C. M., 2009) en cuanto sostiene que la reforma realizada a la ley 11.683 artículo 166 “*limita el basamento garantista sobre el que está sostenido todo nuestro andamiaje jurídico*”. Limita dice la profesora Gómez el ejercicio pleno del Debido Proceso, traducido en el derecho a ser oído, ofrecer y producir prueba y a una resolución fundada.

No obstante lo dicho, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal al conocer una apelación deducida por el señor Fiorito raíz de que el Tribunal administrativo confirmó las resoluciones fiscales en cuanto habían determinado de oficio a la actora el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto sobre los Bienes Personales y aplicado multa en virtud del artículo 46 de la Ley N° 11.683. La parte actora apeló ese decisorio argumentando que si el Tribunal Fiscal hubiera aceptado abrir la causa a prueba la solución hubiera sido diferente. A su vez, la Cámara sostuvo en su fallo que el recurrente no había cuestionado la validez legal de la norma transcripta, tampoco explicaba de qué manera la prueba ofrecida ante el Tribunal Fiscal hubiera modificado las constancias fácticas en que se basaba la sentencia.⁶

Por lo que se puede interpretar cierta flexibilidad de admisión de nuevas pruebas siempre que con ellas pueda modificarse el decisorio del órgano administrativo o del TFN.

Igual criterio debe adoptarse en materia aduanera en los supuestos de los ilícitos reprimidos con pena de multa y comiso.

En materia infraccional tributaria (aduanera e impositiva), el onus probandi sobre la falta de culpabilidad –a título de dolo o culpa, según el caso– recae sobre el presunto infractor, a diferencia de los delitos tributarios, en que el Fisco debe

probar el dolo del autor del ilícito. No obstante, cabe notar que la intención se prueba mediante hechos externos y concretos.⁷

Pago voluntario de la multa, instituto previsto también en el Código Penal (art. 64), dicho pago puede hacerse en cualquier estado del juicio.

La doctrina penal ha criticado este instituto, en tanto implica que el autor del ilícito es obligado a reconocer la comisión del mismo cuando la pena debe surgir de la imposición de un acto del poder público y, en la especie, resulta de un reconocimiento del imputado, a veces, sin que la investigación haya finalizado. En la doctrina administrativista el máximo detractor lo fue Villegas Basavilbaso (1949), siendo para dicha doctrina un problema teórico a considerar la cuestión relacionada con la ejecutoriedad del acto administrativo sancionatorio.

En materia penal Eusebio Gómez (1939), dijo en relación al artículo 64 del CP: “No comprendemos por qué causa haya de extinguirse la acción penal en el caso de que trata el artículo. Un particular no puede declararse delincuente por autoridad propia, al imponerse una pena. La pena es un acto que resulta de una resolución solemne del poder público. Se diría que desde el momento que el imputado abona la multa que trae consigo el delito de que se trata, no hay objeto de continuar el proceso; pero debemos decir que el poder judicial, que el Estado, no se dirige en ese caso a procurarse una suma de dinero sino a descubrir si hay o no un delincuente: no tiende a percibir una multa, sino a reprimir una acción delictuosa, mediante prueba suficiente acumulada en el proceso. El pago de las multas no es prueba, ni nada. Aceptar el pago y dar por extinguida la acción, aparecería como un rasgo equívoco de codicia fiscal”.

Sin embargo, el pago voluntario es un derecho del que el administrado suele hacer uso en el procedimiento infraccional aduanero, en tanto con ello evita la prosecución del sumario y que su antecedente quede registrado en la aduana.

El art. 1101 del C.A. contempla la vista para que el presunto infractor presente sus defensas, ofrezca las pruebas a su alcance y acompañe la documental que obre en su poder, o la individualice con indicación del contenido, lugar y persona que la tuviera, en su caso, protege el derecho al debido proceso, es decir el derecho, garantizado constitucionalmente. El art. 1102 del mismo cuerpo normativo establece que, si con posterioridad a la vista del mencionado art. anterior, se advierte la existencia de “otros hechos que pudieran constituir otra infracción (...)”

se correrá nueva vista a los presuntos responsables en iguales términos que la anterior” y lo será a fin de aportar las pruebas que hacen a su derecho y se debe admitir en los casos expuestos.

Admisión de pruebas

En esta fase el juzgador deberá decidir cuales medios de pruebas que las partes hayan ofrecido va admitir o desechar.

Por su parte en la mayoría de los códigos en el proceso administrativo será admisible todo tipo de pruebas, excepto la confesional de autoridades mediante absolución directa de posiciones.

No obstante lo dicho, hay que tener en cuenta que el objeto de la prueba lo constituyen los hechos controvertidos, por lo cual no es posible entender con tal amplitud dicho precepto, en el sentido de admitir cualquier prueba aun las que no tengan relación con los hechos controvertidos.

La admisibilidad de cualquier tipo de prueba debe entenderse en función al objeto de prueba, es decir siempre que tengan relación inmediata con los hechos controvertidos, pues el juzgador solo debe admitir aquellas que sean pertinentes, idóneas y congruentes con tales hechos.

Art. 33 a 50 del RPTFN que regulan lo atinente a la prueba. Los medios admitidos son la prueba documental, de informes, testimonial y pericial.

Además se aplica supletoriamente las previsiones del CPCCN (libro segundo, capítulo V de la “Prueba”. Esta supletoriedad elimina la taxatividad de los medios admitidos como prueba en el TFN, ya que estarán permitidos aquellos que no estén expresamente prohibidos para el caso, y que no afecten la moral o la libertad personal de los litigantes o de terceros.

En atención a dicha supletoriedad del Código Procesal Civil y Comercial de la nación y a las facultades conferidas al Tribunal Fiscal de la Nación en el artículo 164 de la ley 11.683 y 1143 del Código Aduanero, sería válida la prueba indiciaria y el reconocimiento judicial como medidas para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes.

En ese sentido se dice que los indicios se presentan como presunciones que tienen carácter de medio de prueba. “Se basan en hechos que se encuentran frente al hecho a probar en relación de autonomía y no de representación”. En el mismo sentido lo declaró el Tribunal Fiscal de la Nación en Carboquímica S.A.C.I.M.” 5-7-77 y Ventimiglia Néstor J.” Expte N° 20.748 -I, 23.03.05.

Así lo entendió el Tribunal Superior de Justicia de Córdoba manifestando que la actividad probatoria no necesariamente debe referirse a prueba directa, siendo válida la prueba indiciaria o indirecta, definida como “aquella que se dirige a mostrar la certeza de unos hechos (indicios) que no son los constitutivos de la falta administrativa, pero de los que puede inferirse ésta última, como así también la participación del agente utilizando al efecto un razonamiento basado en el nexo causal y lógico existente entre los hechos probados y los que se trata de probar .

Por su parte el Reconocimiento Judicial como medio de prueba está expresamente previsto en el artículo 479 y 480 del CPCCN.

En los arts. 116 y 197 de la ley 11.683 establece que en los casos no previstos será de aplicación supletoria el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Por ello, no encontrándose entre las normas que rigen el procedimiento ante el Tribunal Fiscal ninguna disposición que contemple las situaciones previstas en el art. 479 y 480 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, que tiende a garantizar el ejercicio del derecho de defensa, se impone su aplicación supletoria a los procedimientos previstos ante el Tribunal Fiscal de la Nación

De la lectura del art. 479 y 480 del C.P.C.C. de la Nación, se evidencia la aplicación del principio de intermediación procesal.

En efecto, el art. 479 establece que “El juez o tribunal podrá ordenar, de oficio o a pedido de parte:

- 1) el reconocimiento judicial de lugares o de cosas;
- 2) la concurrencia de peritos y testigos a dicho acto;
- 3) las medidas previstas en el art. 475.

Al decretar el examen se individualizará lo que deba constituir su objeto y se determinará el lugar, fecha y hora en que se realizará.

El art. 480, dispone que: “A la diligencia asistirá el juez o los miembros del tribunal que éste determine. Las partes podrán concurrir con sus representantes y letrados y formular las observaciones pertinentes, de las que se dejará constancia en acta”.

Respecto del *reconocimiento judicial*, Hugo Alsina ha sostenido que no configura un verdadero medio de prueba, pues mediante aquél no se incorpora un antecedente de un hecho que no conste ya en el proceso mismo, agregando que se trata de la apreciación de una prueba, pues ella está constituida o resultará de la cosa sobre la cual recaiga la inspección; la diligencia solo servirá para ilustrar al juez, permitiéndole aclarar circunstancias que de otra manera no habrían podido ser valoradas con precisión.

Esta postura ha sido criticada por juristas como Palacio, y Sentís Melendo –entre otros– al entender que el reconocimiento judicial constituye un verdadero medio de prueba.

En rigor de verdad creemos que el Reconocimiento Judicial es un medio de prueba, debemos señalar que en algunas legislaciones se lo ha denominado impropiaamente como “inspección ocular”. Decimos impropiaamente, pues la medida probatoria que estamos analizando no se encuentra restringida exclusivamente al sentido de la vista, sino que tiene un sentido muchos más amplio.

Debe interpretarse al artículo 479 de marras como una potestad del juez como director del proceso a fin de no constreñirlo y limitarlo en su actuación.

Nuestro código, otorga estas potestades al juez en materia probatoria y no referido exclusivamente al reconocimiento judicial.

El reconocimiento judicial de personas o lugares, es un medio de prueba más. Al igual que cualquier otro medio probatorio, las partes podrán ofrecerlo en la oportunidad procesal pertinente, y el juez decidirá si lo considera procedente.

El reconocimiento judicial, en principio, debe llevarlo a cabo el juez personalmente. Pues la impresión personal que éste reciba, no puede ser transmitida mediante las constancias que se asienten en un acta. En el acto, pueden participar no sólo las partes y sus letrados, sino –según el caso– peritos y testigos. Además y como todo medio de prueba, el mismo debe recaer sobre hechos

controvertidos y conducentes, y que, además, sea posible de llevar a cabo.

La inspección judicial es el reconocimiento judicial o examen directa del juzgador a la cosa o hecho controvertido, inspección ocular. En esta prueba debe observarse la publicidad y la discusión para que sea válida

Los medios de prueba no previstos, se diligenciarán aplicando por analogía las disposiciones de los que sean semejantes o, en su defecto, en la forma que establezca el juez de conformidad a lo establecido en el artículo 378 segunda parte del CPCCN.

Por otro lado las pruebas que se admitan tienen que ser aquellas reconocidas por la ley.

Producción de las pruebas

Esta fase se refiere al desarrollo o descargo de las pruebas. Esta fase entraña una diversidad de procedimientos, algunos sencillos y otros complejos según el tipo de pruebas a producirse.

El artículo 173 de la ley 11.683 t.o.1998 establece que “si no se hubiesen planteado excepciones o una vez tramitadas las mismas o resuelto su tratamiento con el fondo, subsistiendo hechos controvertidos, el Vocal resolverá sobre la pertinencia y admisibilidad de las pruebas, proveyéndolas en su caso y fijando un término que no podrá exceder de sesenta (60) días para su producción. A pedido de las partes el Vocal podrá ampliar dicho término por otro período que no podrá exceder de TREINTA (30) días. Mediando acuerdo de partes la ampliación no podrá exceder del término de cuarenta y cinco (45) días”.

En lo que hace específicamente a la producción de la prueba se encuentra normada en el artículo 174 de la ley 11.683 que dice: “Las diligencias de prueba se tramitarán directa y privadamente entre las partes o sus representantes, y su resultado se incorporará al proceso.

Lo propio se aplica en materia aduanera, así lo establece el artículo 1140 del C.A. “La sede del Tribunal Fiscal, su constitución, la designación de los Vocales, su remoción, las incompatibilidades, la excusación, la distribución de expedientes, los plenarios, el cómputo de los términos, el reglamento y demás facultades se regirán en el orden aduanero de conformidad con lo previsto en las disposi-

ciones pertinentes de la ley 11.683”.⁸

Además establece el artículo 1156 del C.A. que “Hasta el momento de dictar sentencia el Tribunal Fiscal podrá disponer las medidas para mejor proveer⁹ que estimare oportunas, incluso medidas periciales por intermedio de funcionarios que le proporcionará la Administración Nacional de Aduanas o de aquellos organismos nacionales competentes en la materia de que se tratare. Tales funcionarios actuarán bajo la exclusiva dependencia del Tribunal Fiscal. En estos casos el plazo para dictar sentencia se ampliará en TREINTA (30) días”.

Valoración o apreciación de la prueba

Se trata de una operación mental que tiene por fin conocer el mérito o valor de convicción que pueda deducirse de su contenido. Cada medio de prueba es susceptible de valoración individual y en ocasiones puede bastar uno para formar la convicción del juez. Es el momento culminante y decisivo de la actividad probatoria.

La Corte Suprema tiene dicho que los jueces no están obligados a ponderar una por una, exhaustivamente, todas las pruebas agregadas a la causa, sino solo aquellas que estimen conducentes para fundar sus conclusiones; tampoco deberán tratar todos los temas expuestos ni analizarán los argumentos que a su juicio no sean decisivos (C.S.J.N. en Corrias, Roberto c/ Cardozo Jesús 29/11/1983 caso 5218).

Los jueces no están obligados a exponer en la sentencia la valoración de todas las pruebas producidas, ni seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino únicamente pronunciarse sobre aquellas que estimen conducentes y decisivas para resolver las controversias (CNFed. Cont. Adm. En “SciaccaRubén c/ -estado Nac.” – Sala I 13/11/1992).

Dentro de la facultad de los jueces está, no solo preferir unas pruebas a otras, sino también hacer expresa mención a aquellas que han servido más decididamente a la solución del conflicto que otras, ello no conlleva a afirmar que las otras pruebas no hayan sido computadas.

Los jueces formarán su convicción respecto de la regla de la sana crítica. Este método es una especie dentro del género de las libres convicciones que opera con respecto a la evaluación de la prueba.

Sistemas de apreciación de la prueba

Hay dos sistemas de apreciación de la prueba

1) Tarifa legal. Es la ley que fija o tasa el grado de eficacia de la prueba.

2) Libre apreciación (sana crítica). Este es el adoptado por las normas procesales administrativas, ya sea expresamente o por remisión a los códigos procesales civiles y comerciales.

Libre apreciación significa libertad para apreciar las pruebas de acuerdo con la lógica y las reglas de la experiencia que, según el criterio del órgano, sean aplicables al caso.

Facultades del juez

En relación a la prueba en el proceso, la antigua concepción entendía que solo era una revisión de lo actuado en el procedimiento administrativo, tendía a limitar la producción de pruebas por parte del particular sobre todo si ya habían sido objeto de producción en el procedimiento administrativo.

Pero la superación de este principio permitió arribar al principio de amplitud probatoria.

Diversos códigos otorgan facultades a los jueces respecto a desestimar las pruebas ofrecidas que consideran improcedentes, superfluas o meramente dilatorias, lo mismo prevé el art. 46 del Decreto 1759/72 y el artículo 33 del RPTFN (Acordada 840/93) establece que: *“No se admitirán pruebas sobre hechos que no hayan sido invocados por las partes en sus escritos de interposición y contestación, así como tampoco las que fueran improcedentes, superfluas o meramente dilatorias”*.

En síntesis, el particular debe preconstituir privadamente toda la prueba que hace a su derecho, previendo y rebatiendo las posibles objeciones de la administración, e incorporarlas al expediente, las que establecerán un indicio probatorio a su favor. Además deberá aportar todos los demás medios de prueba que la realidad le permita, para sustentar ese mismo hecho y todas las demás particulares circunstancias del caso que hacen a su derecho, así el expediente administrativo tal como él de hecho permitió que se construya, será en la práctica su principal

prueba de cargo, tanto en la administración como en la justicia.¹⁰

Por lo expuesto afirmamos que en la práctica en la instancia del TFN se produce poca prueba dado el principio que las cuestiones han sido ampliamente debatidas en la etapa administrativa y será el expediente administrativo la prueba fundamental porque refleja el estado de las cuestiones planteadas y ello favorecido a lo establecido en el art. 166 última parte de la ley 11.683 ut-supra citado.

Teorías sobre la admisión y valoración de la prueba

En cuanto a la admisión y valoración de la prueba se han desarrollado dos posturas:

1. La prueba pugna con la esencia de los procesos administrativos, pues siendo la función del proceso contencioso administrativo la sola revisión de lo decidido por la Administración resulta innecesario la actuación de medios probatorios sobre los hechos que se controvierten, pues todo ya ha sido actuado en el procedimiento administrativo.

2. La prueba está justificada en los procesos administrativos, pues el proceso contencioso administrativo no es sólo un proceso de revisión del acto, sino que en él se pretende una tutela efectiva de situaciones jurídicas de los particulares, es por ello que es perfectamente posible e incluso necesario que en el proceso se actúen medios probatorios que tengan por finalidad generar convicción en el Juez sobre los hechos controvertidos.

En la causa “Ambrosius Nicolás F. c/ D.G.I.”¹¹, donde se discutía si frente al pedido de copias del expediente administrativo formulado por la actora, correspondía o no la suspensión prevista en el art. 76 del decreto 1759/72 por cuanto la aplicación supletoria de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos sobre la ley 11.683 se prevé sólo para las cuestiones reguladas en el título I de esta última.

Los jueces que componen la Sala III destacaron en primer lugar, que en la presente causa la cuestión debatida se centra en la aplicación al caso de la previsión contenida en el art. 76 del Reglamento de la LNPA -decreto 1759/72.

Los jueces señalaron que tal normativa establece que “si a los efectos de articular un recurso administrativo, la parte interesada necesitare tomar vista de las

actuaciones, quedará suspendido el plazo para recurrir durante el tiempo que se le conceda al efecto, en base a lo dispuesto por el art. 1, inc. e, apartados 4 y 5 de la Ley de Procedimientos Administrativos. La mera presentación de un pedido de vista, suspende el curso de los plazos, sin perjuicio de la suspensión que cause el otorgamiento de la vista...”

En tal sentido, sostuvieron que, “debe analizarse la aplicación supletoria del decreto-ley 19.549 y su reglamento al procedimiento fijado en la ley 11.683”, debido a que en el Título I prevé que “en todo lo no previsto en este Título serán de aplicación supletoria la legislación que regula los Procedimientos Administrativos y el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (art. 48) y, en su caso, el Código Procesal Penal de la Nación” (art. 116 de la ley 11.683)”, mientras que el Título II de la ley indica que “será de aplicación supletoria en los casos no previstos en este Título y en el Reglamento de Procedimiento ante el Tribunal Fiscal, el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y, en su caso, el Código Procesal Penal de la Nación” (art. 197 de la ley 11.683)”.

En el Expte. N° 26.204-A la Sala “E” del Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) se pronunció en fecha 27 de octubre de 2011, en autos “ENAP SIPETROL S.A. s/Recurso de Apelación” declarando que correspondía conceder el recurso de apelación interpuesto por la actora que fuera deducido dentro del plazo previsto en el art. 40 del Decreto Reglamentario de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos.

Así decide en consideración a que en la cédula de notificación del fallo recurrido se omitió indicar los recursos que se pueden interponer contra dicho decisorio así como el plazo dentro del cual deben articularse los mismos, a la vez que tampoco se menciona en dicha comunicación si el fallo agota la instancia administrativa.

Porque, sostiene el voto de la mayoría que si bien que en cuanto al procedimiento ante el TFN y ante la Cámara Federal (cNACAF) los arts. 1174 Y 1182 del Código Aduanero (CA) sólo contemplan la aplicación supletoria del Código Procesal en lo Civil y Comercial de la Nación (CPCCN) y del Código Procesal Penal de la Nación (CPPN), no es menos cierto que el art. 2° inc. h) del Decreto 722/1996 y modificatorias para los trámites administrativos prevé la aplicación supletoria de la Ley Nacional de Procedimiento Administrativo (LNPA) y del Reglamento de Procedimientos Administrativos (RPA) aprobado por el Decreto 1759/1972.

Conclusión

Podemos concluir diciendo que el Tribunal Fiscal de la Nación nació en la década del '60 por la Ley 15.265 con la idea de brindarle al contribuyente una instancia técnico-jurídica independiente, dentro del propio ámbito de la administración, revisando decisiones de los organismos recaudadores (DGI y Aduana), hoy centralizados en la AFIP), como instancia de apelación también actúa en las acciones de repetición de impuestos.

Esto significa que aun cuando se denomine Tribunal la instancia sigue siendo administrativa, pero se debe aclarar que, a pesar de que sus integrantes son designados por el propio Poder Ejecutivo Nacional y dependen de él, tienen desde el punto de vista funcional una independencia absoluta, condenando a la AFIP cuando corresponde. En realidad tiene una integración muy profesional separada de las cuestiones políticas y eso se ve realmente en sus resoluciones.

Esto es sin duda alguna una garantía, pues cuando a criterio del contribuyente, los funcionarios de la AFIP se distancian de los preceptos legales, se le presenta al particular la opción de presentar un recurso de reconsideración ante el mismo organismo que dictó la resolución o bien, plantear un recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal. Lo que la experiencia formalmente demuestra es que, mientras en los primeros existe un altísimo porcentaje de confirmaciones, en las causas ventiladas ante el Tribunal se evidencia un mayor equilibrio.

Los jueces que integran el Tribunal Fiscal, poseen carácter de directores del proceso, se encuentran facultados para seleccionar la prueba que consideren pertinentes a los fines de la dilucidación de las cuestiones traídas a su conocimiento (artículo 173 de la Ley N° 11.683).

En efecto, las facultades de dirección del proceso se reconocen tanto a los órganos judiciales como administrativos, que pueden desestimar medidas de pruebas dilatorias o superfluas (artículo 364 del CPCCN y, en igual sentido, artículo 46 del "Reglamento de Procedimientos Administrativos. Decreto 1759/72 T.O. 1991"); y esa facultad se vincula además con el principio de economía procesal que también rige en el procedimiento aplicable por el Tribunal Fiscal de la Nación.

El Tribunal también remarcó que tiene amplias facultades para establecer la verdad de los hechos controvertidos, incluso con independencia de lo alegado por

las partes, no siendo en consecuencia una instancia meramente de revisión.

El artículo 86 dispone, que en los recursos de revisión y apelación limitada contra las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Nación en materia de tributos y sanciones “la Cámara resolverá el fondo del asunto, teniendo por válidas las conclusiones del Tribunal Fiscal de la Nación sobre los hechos probados”. No obstante, en su parte final, esa norma expresamente faculta a la Cámara de Apelaciones a desechar las conclusiones fácticas a las cuales hubiera arribado el Tribunal Fiscal, siempre y cuando se advirtiese la existencia de un error en dicha valoración, y toda vez que el recurrente plantee que el decisorio apelado incurrió en errores de valoración de la prueba producida en autos, la Cámara se abocaría a examinar dicha cuestión. En la misma línea lo determina el artículo 1180 del C.A. en cuanto a las facultades y procedimiento ante la Cámara Federal.

En síntesis, el proceso ante el Tribunal Fiscal de la Nación se caracteriza por la libre investigación de la verdad y el impulso de oficio impidiendo de esta manera la perención de instancia, por lo tanto, los vocales pueden apartarse de lo formulado por cualquiera de las partes interesadas, salvo que mediere la admisión total o parcial de una de ellas a la pretensión de la contraria, en cuyo caso, si el desistimiento o allanamiento fuera aceptado por la contraparte, deberá dictar sentencia teniendo a la litigante por desistida o allanada según corresponda. Cuando se allanare, el fisco deberá hacerlo por resolución fundada (artículo 164 Ley 11.683). Es decir, que el Tribunal Fiscal de la Nación efectúa un control y análisis integral, de hecho y de derecho.

En el Derecho Tributario el procedimiento administrativo se rige por la ley 11683 (texto ordenado por decreto N° 821/98) y en forma supletoria por la ley de procedimientos administrativos Ley 19.549 y el Código procesal Civil y Comercial Nacional y, en su caso, el Código procesal Penal de la Nación (conf. Art. 116 Ley 11.683).

Además, cabe destacar que los códigos de procedimientos administrativos no poseen un régimen probatorio propio. De allí que el régimen de la prueba en el Derecho Procesal Administrativo se rija por el Derecho Procesal Civil y Comercial y a ello debe atenerse el particular que recurre ante el TFN.

Referencias

- Argentina. Corte Suprema de Justicia de la Nación (2015). Disponible en <http://www.csjn.gov.ar/jurisprudencia.html>
- Argentina. Poder Judicial de la Nación (2015). Sistema de consulta web de expedientes. Disponible en <http://scw.pjn.gov.ar/>
- Argentina. Presidencia de la Nación, Centro de Documentación de Información. InfoLEG. Disponible en <http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos>
- Argentina. Tribunal Fiscal de la Nación. Disponible en <http://www.tribunalfiscal.gov.ar/jurisprudencia>
- Asociación Argentina de Estudios Fiscales (2000). *Tribunal Fiscal de la Nación 40 años*. Buenos Aires: AAEF.
- Cogliati, N. y Landoni, J. I. (2010). ¿Apelación ante el tribunal fiscal de la nación o demanda contenciosa? Disponible en http://www.gordillo.com/pdf_unamirada/08cogliatilandoni.pdf
- Cassagne, J. C. (1998). *Derecho Administrativo*, Tomo I (6ª ed.). Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- De La Rúa, F. (1979). *Jurisdicción y Administración*. Buenos Aires: Lerner.
- Finochietto, C. E. (2001). *Código Procesal Civil y Comercial de la Nación*, Tomo 1º (2ª Ed.). Buenos Aires: Astrea.
- Folco, C. M. (2000). *Procedimiento Tributario. Naturaleza y estructura*. Buenos Aires: Rubiznal-Culzoni.
- Gadea, Ma. De los Á., Marmillon, V. y Pontiggia, V. (2001). *Tribunal Fiscal de la Nación*. Buenos Aires: Errepar.
- García Belsunce, H. A. (1958). Segundas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. *Revista Impuestos*, 16.

- García Vizcaíno, C. (2011). *Procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y sus instancias superiores*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Giuliani Fonrouge, C. M., Navarrine, S. C. (2001). *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social* (8° ed.). Buenos Aires: Depalma.
- Gómez, E. (1939). *Tratado de Derecho Penal*, Tomo 1. Buenos Aires: EDIAR.
- Gomez, T. y Folco, C. M. (2009). *Ley de Procedimiento Tributario 11.683 Decreto 618/97*, (6° ed.). Buenos Aires: La Ley.
- Gordillo, A. (2006). *Tratado de derecho administrativo y obras selectas* (9° ed.), Tomo 4, El procedimiento administrativo. Buenos Aires: F.D.A.
- Gordillo, A. (2010). *Tratado de derecho administrativo y obras selectas* (10ª ed.), Tomo 4, El procedimiento administrativo. Buenos Aires: F.D.A.
- Hutchinson, T. (2011). *Derecho Procesal Administrativo*, tomo 3. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni.
- Jarach, D. (2003). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Spisso, R. (2000). *Derecho Constitucional Tributario* (2ª ed.). Buenos Aires: Depalma.
- Stoppani, G. E. (2011). *Aspectos constitucionales y económicos de los derechos aduaneros a la exportación desde la óptica del Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Rap.(Colección Thesis).
- Treves, G. (1936). *La presunzione di legittimitá degli atti amministrativi*. Padua: CEDAM.
- Villegas Basavilbaso, B. (1949). *Derecho Administrativo*, tomo 5. Buenos Aires: FDA
- Villegas, H. B. (2012). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario* (9ª ed.). Buenos Aires: Astrea.

Notas

¹ Por Decreto nro. 618/97, se crea la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), entidad autárquica dependiente del Ministerio de Economía y Finanzas de la Nación, reuniendo en un solo Organismo a las disueltas Dirección General Impositiva y a la Administración Nacional de Aduanas. La AFIP está a cargo de un Administrador Federal, secundado por Directores, uno por la Dirección General Impositiva, otro por la Dirección General de Aduanas y otro por la Dirección General de Recursos de la Seguridad Social, así como Subdirectores Generales designados por el Poder Ejecutivo Nacional.

² Es importante agregar que el Tribunal Fiscal de la Nación, en pleno, se había declarado incompetente en los supuestos en que la determinación de oficio del IVA por ajustes entre débitos y créditos fiscales arrojaba una suma inferior a los montos mínimos exigidos por el artículo 159 de la ley. (“Quiet S.A” API 29, del 29/04/92). También se debe tener presente el Art. 58 del Decreto Reglamentario de la Ley 11683 N° 1397/79 que dice: “En aquellos supuestos en que la ley establezca límites de competencia por el monto, se deberá entender que la suma mencionada comprende el impuesto y la actualización corrida hasta el penúltimo mes anterior al de la fecha de interposición del recurso”.

³ Artículos modificados por Ley N° 26.784 B.O. 05/11/2012 y por Ley N° 25.239 B.O. 31/12/1999.

⁴ Art. 34° Acordada 840/93: “...hasta cinco días después de notificada la resolución que dispone la apertura de la causa a prueba. El vocal instructor correrá traslado del escrito a la otra parte quien, dentro del plazo que fije para contestarlo, podrá alegar otros hechos en contestación a los nuevos invocados, quedando suspendido el plazo de prueba hasta la notificación de la resolución que los admita o los deniegue. Si se los admite podrá también producirse prueba con relación a ellos.

⁵ Reglamentación de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos N° 19.549/72, Decreto modificado por el Decreto N° 1883/91 que sustituyó los artículos 1°, 2°, 5°, 7°, 9°, 11, 14,15,18, 19, 20, 23, 24, 25, 32, 33, 34, 36, 38, 40, 41, 42, 43, 44, 48, 52, 56, 60, 71, 72, 73, 75, 76, 79, 87, 88, 90, 91, 92, 93, 94, 98, 99, 102, 103, 104, 105, 106 y derogó los artículos 98 bis, 107, 108, 109, 110, 111.

⁶ Causa: “Fiorito, Guillermo Horacio C/DGI”, Sala V, 27.9.11.

⁷ TFN en E “Della Toffola Sudamérica Agencia Argentina”; Expte. N° 27.262-A, 16.03.10

⁸ <http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/16536/Ley22415>.

⁹ Conf. Artículo 177 ley 11.683 t.o. 1998 y en concordancia con el artículo 164 del mismo cuerpo normativo que hace ceder a lo previsto por el artículo 377 del C.P.C.C.N., dichas previsiones tienen como finalidad la obtención de la verdad material. Como medida para mejor proveer se mencionada lo previsto en los artículo 36, 479 y 475 del C.P.C.C.N.

¹⁰ Idea expuesta principalmente por Jesús González Pérez; García de Enterría, Eduardo y Fernández, Tomás Ramón, Curso de derecho administrativo, t. II, 9ª ed., 1ª ed. argentina, con notas de Agustín Gordillo, Thomson/Civitas- La Ley, Buenos Aires, 2006, p. 509 y ss. Ob. Cit. por Agustín Gordillo en Tratado de Derecho Administrativo, tomo 4º capitulo VII pág. VII 2

¹¹ CÁM. NAC. CONT. ADM. FED Ambrosius, Nicolás F. - Sala III - 16/9/2010, ver también causa Bao Rodríguez, Maximino (TF 33749-I) C/DGI - CÁM. NAC. CONT. ADM. FED. - SALA II - 14/03/2013

¹² CÁM. NAC. CONT. ADM. FED Ambrosius, Nicolás F. - Sala III - 16/9/2010, ver también causa Bao Rodríguez, Maximino (TF 33749-I) C/DGI - CÁM. NAC. CONT. ADM. FED. - SALA II - 14/03/2013