

INSTITUTO



Separata Temática N° 22

**VÍAS RECURSIVAS DEL RÉGIMEN
SIMPLIFICADO PARA PEQUEÑOS
CONTRIBUYENTES**

Por

Autor: Juan Carlos Sansinena

Año 2011

Buenos Aires, Argentina

Separatas Temáticas del Instituto AFIP

Instituto de Estudios Tributarios, Aduaneros
y de los Recursos de la Seguridad Social (AFIP)

Presidente del Instituto AFIP
Ricardo Echegaray

Director Ejecutivo
Mario J. Bibiloni

Consejo Editorial
Jorge Sereno
Pablo Paturlanne
Flavio Riverti
Marcela Velasco Leiva

Hipólito Yrigoyen 370, (CP1086),
Capital Federal, República
Argentina. // Publicación de la AFIP,
confeccionada por el Instituto AFIP.
// Corresponde exclusivamente a
los autores la responsabilidad por
los conceptos expuestos en los
artículos firmados, de lo cual debe
inferirse que la AFIP puede
compartir las opiniones vertidas o
no. // Se autoriza la reproducción de
los textos incluidos en la revista,
con la necesaria mención de la
fuente.

Instituto AFIP
Bernardo de Irigoyen 474
(CP1072), Ciudad Autónoma de
Buenos Aires.
Correo electrónico:
instituto@afip.gov.ar
Página web:
<http://www.afip.gov.ar/instituto>

Tabla de Contenidos

VÍAS RECURSIVAS DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES.....	3
AUTOR:.....	3
INTRODUCCIÓN	4
2.- LA EVOLUCIÓN DEL MARCO REGULATORIO PROCESAL	9
3. EL RECURSO DE APELACIÓN ANTE EL DIRECTOR GENERAL - ARTÍCULO 74 DEL DECRETO	13
Nº 1397/79.	13
3.1. <i>Naturaleza jurídica</i>	13
3.2. <i>Plazos procedimentales</i>	14
3.3. <i>Efecto devolutivo</i>	16
4.- LA GARANTÍA DEL DEBIDO PROCESO ADJETIVO DENTRO DEL MARCO REGULATORIO PROCESAL	17
5.- MARCO REGULATORIO EN MATERIA DE PRUEBA	20
5.1. <i>Prueba informativa</i>	21
5.2. <i>Prueba testimonial</i>	22
5.3. <i>Prueba Pericial</i>	24
5.4. <i>Prueba documental</i>	25
5.4.1. <i>Libros de Comercio</i>	26
6.- CONSIDERACIONES FINALES.....	27

VÍAS RECURSIVAS DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

Autor:

Juan Carlos Sansinena

Contador Público, Universidad Nacional de Mar del Plata, Docente universitario en “Posgrado Especialización en Tributación” - Facultad de Ciencias Económicas - Universidad Nacional de Mar del Plata; “Posgrado de Especialización en Derecho Tributario” - Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales - Universidad Nacional del Litoral;

Se desempeñó como: Jefe de División Selección y Control - Dirección Regional Mar del Plata; Jefe de Agencia Quilmes - Dirección Regional La Plata; Jefe de División Revisión y Recursos y como reemplazante del Director Regional.

Cuenta con títulos de posgrado otorgados por la Universidad Nacional de La Matanza en: “Especialización en Procedimiento Tributario y Ley Penal Tributaria y Previsional” ; Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Economía y Hacienda de España(IEF), “Seminario de Fiscalidad Internacional y Precios de Transferencia”; Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) “Curso Especializado en Administración Tributaria” y del Instituto de Estudios de las Finanzas Publicas Argentinas (IEFPA) y United Nations Institute for Training and Research (UNITAR) “ Fundamentos para la prevención del delito de lavado de activos”.

Asimismo ejerce la docencia dictando seminarios ,cursos y conferencias en universidades, consejos profesionales, organismos del Estado, etc.

Realizó publicaciones doctrinarias en la Revista de Derecho Fiscal y en la Revista de Derecho Público así como pueden encontrarse trabajos publicados en el sitio web de la A.F.I.P de su autoría.

jsansinena@afip.gob.ar

Introducción

A través de la sanción de la Ley N° 26.565, con vigencia a partir del 1° de enero de 2010, se ha sustituido el Anexo de la Ley N° 24.977, modificando, entre otras cuestiones, el marco regulatorio procesal habilitado para efectivizar la recategorización de oficio y la exclusión de pleno derecho de los contribuyentes adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes.

En tal sentido, de acuerdo a lo previsto en la nueva norma¹, el organismo fiscal se encuentra facultado para disponer la recategorización del pequeño contribuyente adherido al Régimen Simplificado (RS), liquidando la deuda resultante y aplicando la sanción correspondiente cuando, como consecuencia de la falta de presentación o inexactitud de la declaración jurada cumplida, omitiere el pago del impuesto integrado que le hubiere correspondido tributar.

Por vía reglamentaria², con el fin de garantizar el ejercicio del derecho de defensa por parte de los contribuyentes y/o responsables y, simultáneamente, mantener el carácter expeditivo atribuido por la norma, se ha complementado el marco regulatorio procesal regulando las cuestiones que hacen al debido proceso adjetivo y la seguridad jurídica de los involucrados:

“ **a)** En los casos en que se constate que un contribuyente adherido al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS) no hubiera cumplido con la obligación de recategorización o la misma fuere inexacta, el funcionario o inspector actuante notificará al contribuyente y/o responsable tal circunstancia y pondrá a su disposición los elementos que la acrediten, indicándole la categoría que le corresponde, juntamente con la liquidación de la deuda en concepto de diferencias de impuesto integrado, con más sus accesorios.

Asimismo, le informará que la conducta observada encuadra en la infracción prevista en el inciso b) del Artículo 26 del Anexo de la Ley N° 24.977, sus modificaciones y complementarias, texto sustituido por la Ley N° 26.565 y que, si acepta la liquidación practicada y se recategoriza voluntariamente, quedará eximido de la sanción prevista en dicha norma.

b) El contribuyente y/o responsable podrá, en el mismo acto o dentro de los DIEZ (10) días posteriores a dicha notificación, presentar formalmente su descargo indicando los elementos de juicio que hacen a su derecho.

1 Artículo 26, inc. b) y c) del Anexo de la Ley N° 24.977, sus modificaciones y complementarias, texto sustituido por la Ley N° 26.565

2 Apartado B del Anexo de la Resolución General (AFIP) N° 2847

c) El juez administrativo interviniente -previa evaluación del descargo presentado y del resultado de las medidas para mejor proveer que hubiere dispuesto, en su caso -dictará resolución disponiendo, según corresponda:

1. la recategorización del pequeño contribuyente, indicando:

1.1. La fecha a partir de la cual operará la misma,

1.2. Los montos adeudados en concepto de impuesto integrado y accesorios, acompañando la liquidación practicada, y

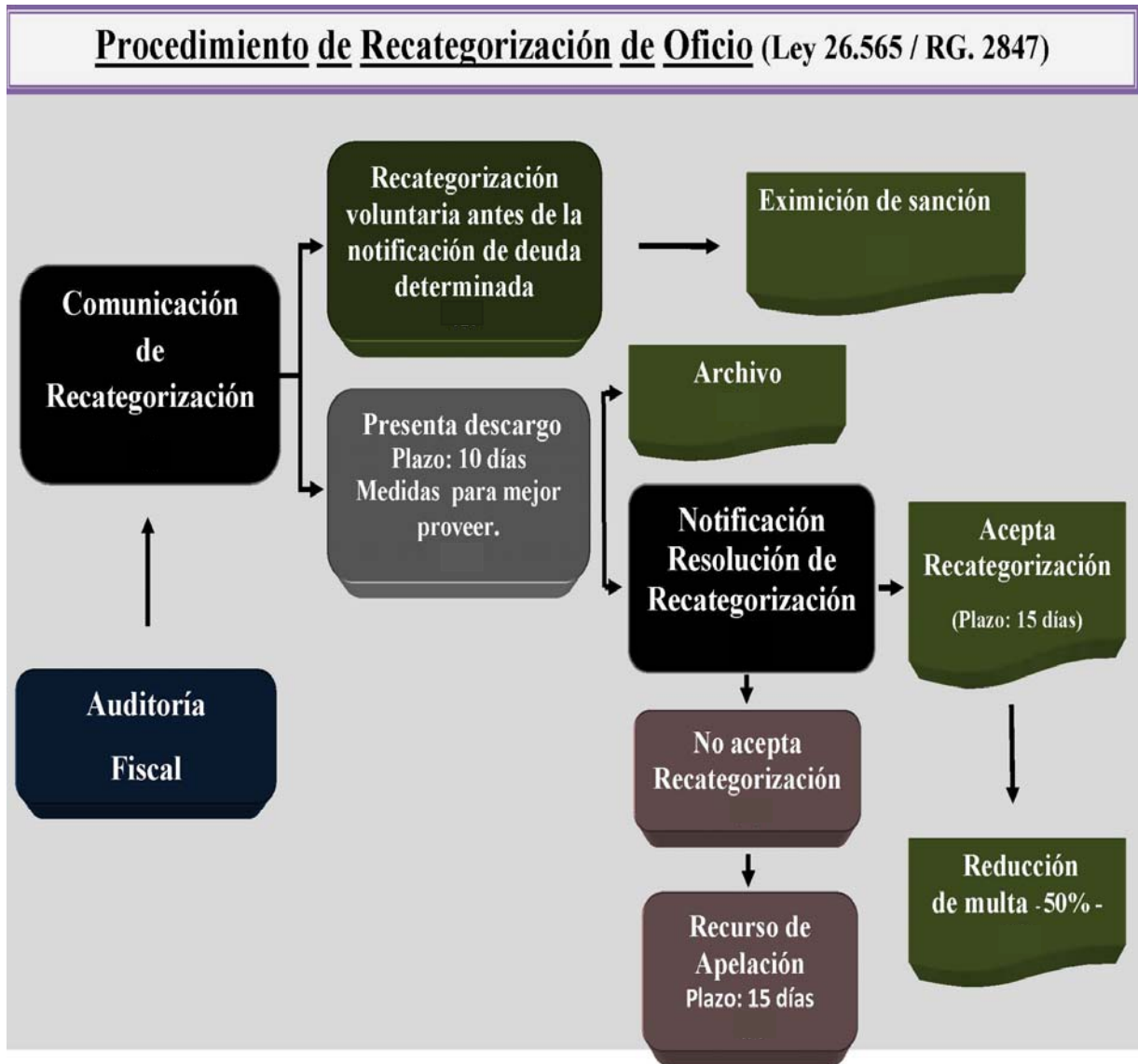
1.3. La sanción aplicada, haciéndole saber que si acepta la recategorización practicada dentro del plazo de QUINCE (15) días de su notificación, dicha sanción quedará reducida de pleno derecho a la mitad, o el archivo de las actuaciones.

No se emitirá la resolución prevista en este inciso si el contribuyente se recategoriza correctamente y de manera voluntaria con anterioridad al dictado de la misma.”

Por otra parte, por vías normativa³ y reglamentaria⁴ se ha otorgado al pequeño contribuyente adherido al Régimen Simplificado (RS) la posibilidad de disconformar el acto administrativo de carácter particular dictado al efecto, mediante la interposición del recurso de apelación ante el Director General previsto en el artículo 74 del Decreto N° 1.397/79.

3 Artículo 26, inc. c) del Anexo de la Ley N° 24.977, sus modificaciones y complementarias, texto sustituido por la Ley N° 26.565

4 Apartado C del Anexo de la Resolución General N° 2847



En cuanto hace a la exclusión de pleno derecho, por idénticas vías ⁵ se ha regulado el procedimiento respectivo y su régimen impugnatorio:

“ a) Cuando como consecuencia de los controles que se efectúen o de comprobaciones realizadas en el curso de una fiscalización, este Organismo constate la existencia de alguna de las circunstancias que determinan la exclusión de pleno derecho del régimen, el funcionario o inspector actuante notificará al contribuyente y/o responsable tal circunstancia y pondrá a su disposición los elementos que la acreditan.

5 Artículo 26 inc. d) del Anexo de la Ley N° 24.977, sus modificaciones y complementarias, texto sustituido por la Ley N° 26.565.

Apartado C del Anexo A de la Resolución General N° 2847.

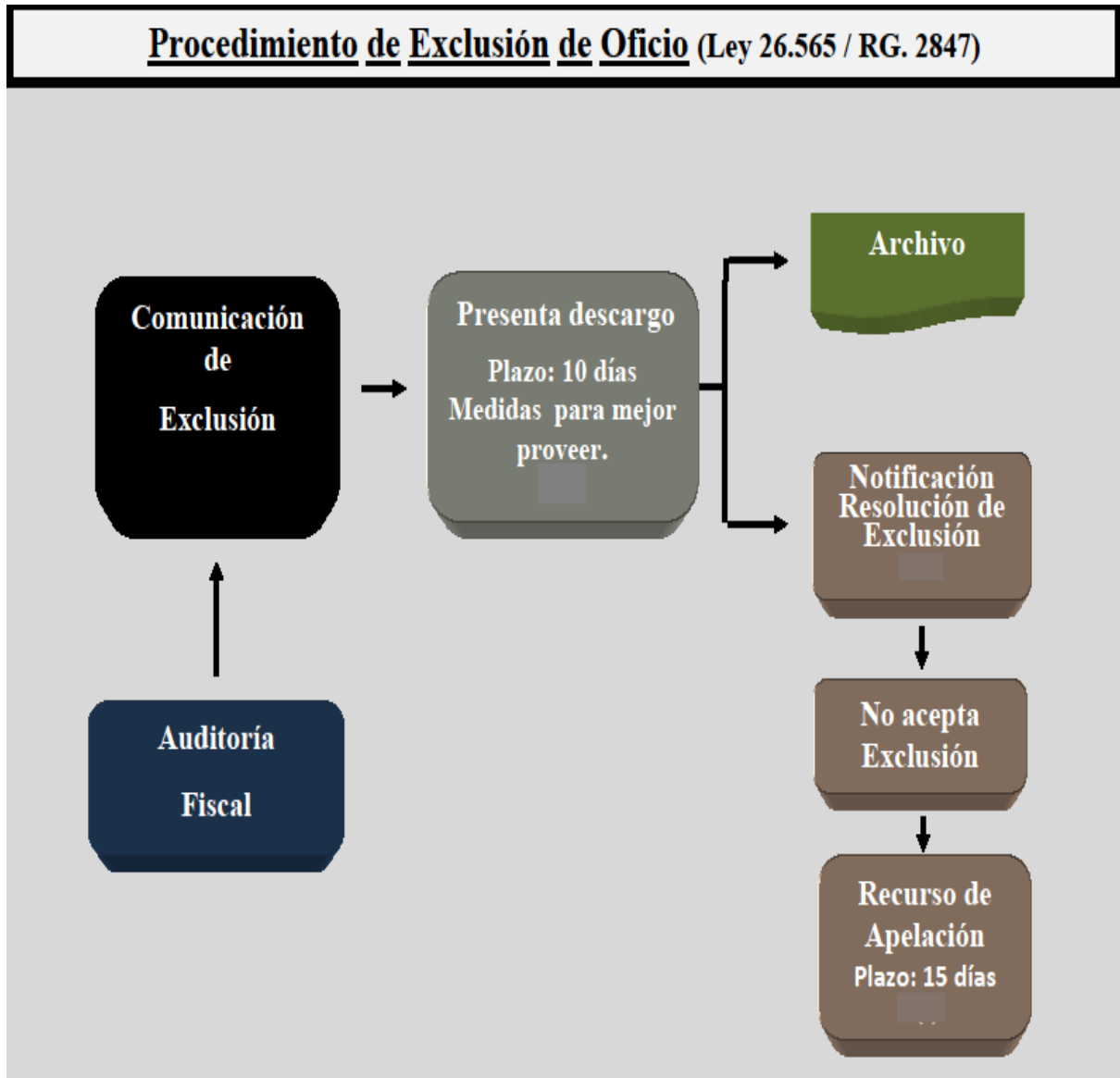
b) El contribuyente y/o responsable podrá, en el mismo acto o dentro de los DIEZ (10) días posteriores a dicha notificación, presentar formalmente su descargo indicando los fundamentos y/o elementos que lo avalen.

c) El juez administrativo interviniente - previa evaluación del descargo presentado y del resultado de las medidas para mejor proveer que hubiere dispuesto, en su caso - dictará resolución declarando, según corresponda:

1. Perfeccionada la exclusión de pleno derecho del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS), haciendo constar los elementos de juicio que acreditan el acaecimiento de la causal respectiva, la fecha a partir de la cual surte efectos la exclusión y el alta de oficio en el régimen general de impuestos y de los recursos de la seguridad social de los que el contribuyente resulte responsable.

2. el archivo de las actuaciones.

Contra las resoluciones que se dicten, los contribuyentes y/o responsables podrán interponer el recurso de apelación previsto en el Artículo 74 del Decreto N° 1397/79 " dentro de los QUINCE (15) días de su notificación."



De lo expuesto surge que la nueva norma ⁶ prevé una modificación sustancial de aspectos vinculados a los procedimientos determinativos, sancionatorios y recursivos vigentes al momento de su dictado ⁷, en relación a la recategorización de oficio y exclusión de pleno derecho del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS).

Es por ello que se procederá a efectuar el análisis de la integración del nuevo marco regulatorio procesal con la garantía del debido proceso adjetivo ⁸, principio derivado de la garantía constitucional de inviolabilidad de defensa en juicio,⁹ habida cuenta de la naturaleza

6 Anexo de la Ley N° 24.977, sus modificaciones y complementarias, texto sustituido por la Ley N° 26.565

7 Artículo 27, incisos e), f) y h) - Ley N° 25.865

8 Artículo 1° inciso f) de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos N° 19.549

9 Artículo 18 de la Constitución Nacional

jurídica de la vía recursiva elegida en el nuevo plexo normativo ¹⁰, y del espectro probatorio admitido procesalmente en la etapa previa al dictado de los actos administrativos que disponen la recategorización de oficio o la exclusión de pleno derecho.¹¹

2.- La evolución del marco regulatorio procesal.

El inciso f) del artículo 22 del Anexo aprobado por la Ley N° 24.977 había establecido que, a los fines de la exclusión, categorización o recategorización de oficio, sería de aplicación el procedimiento sumario previsto en los artículos 70 y siguientes de la Ley N° 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones y sus correspondientes disposiciones reglamentarias ¹², y contra las resoluciones dictadas al efecto ¹³ serían procedentes las vías impugnativas previstas en el artículo 76 de la Ley de Procedimiento Tributario.

Durante la vigencia del Anexo del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes aprobado por la Ley N° 24.977, la cuestión sujeta a debate se centraba en la interpretación administrativa y jurisdiccional respecto del alcance de las vías recursivas previstas en el inciso h) del artículo 22 del citado plexo legal.

En tal sentido, el Tribunal Fiscal de la Nación ¹⁴ se declaraba incompetente para entender en las resoluciones por las que se excluía a los recurrentes del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, basándose en que dicho acto administrativo no constituía una determinación de oficio ni acreditaba características sancionatorias, por lo que no resultaba comprendida en los supuestos previstos en los artículos 76 y 159 de la Ley N° 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones.

Por su parte la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal ¹⁵ declaraba la competencia del tribunal administrativo con facultades jurisdiccionales sobre la base de lo dispuesto en el artículo 22, inciso h) de la Ley N° 24.977, en cuanto interpretaba la habilitación irrestricta de las vías impugnativas previstas en el artículo 76 de la Ley N° 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones contra las resoluciones enunciadas en el inciso f) del Anexo aprobado por la Ley N° 24.977.

Posteriormente, con el dictado de la Ley N° 25.865 ¹⁶, por la cual se reemplazaba el Anexo de la Ley N° 24.977, se implementaron disposiciones procesales orientadas a definir un marco regulatorio que otorgara seguridad jurídica a los contribuyentes y responsables,

10 Artículo 74 - Decreto N° 1397/79 - 3er. párrafo

11 Resolución General N° 2847

12 Dictamen N° 65/2001 (DAL) - 1/8/2001 y Dictamen N° 79/2001 (DAL) - 17/9/2001

13 Artículo 22 inciso h) del Anexo de la Ley N° 24.977

14 TFN - Sala A - "Vanrell, Silvia" - 2/11/2004; TFN - Sala D - "Pereyra, Ricardo" - 30/09/2004

TFN - Sala A - "Tondelli, Roberto"- 18/08/2004; TFN - Sala A - "Mellino, Antonio" - 11/12/2003

15 CNACAF - Sala IV - "Pereyra, Ricardo" - 19/2/2008; CNACAF - Sala IV - "Mellino, Antonio" - 31/10/2006

16 B.O. 19/01/2004 - Vigencia 1/7/2004

identificando en forma diferenciada los procedimientos habilitados para la recategorización de oficio y la exclusión de pleno derecho del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS) y sus correspondientes vías impugnatorias.

A dichos efectos, la precitada norma dispuso la definición del alcance de los aspectos procesales en el “Capítulo XI - Normas de Procedimiento Aplicables - Medidas Precautorias y Sanciones”, a través de la incorporación de distintos incisos en el artículo 27 del plexo legal:

inciso e): A fin de la exclusión de oficio de los contribuyentes adheridos al presente régimen, así como para la determinación de los impuestos adeudados a los respectivos regímenes, generales, será de aplicación el procedimiento previsto en los artículos 16 y siguientes de la Ley N° 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones. Asimismo, la resolución de determinación de oficio incluirá la declaración de exclusión al Régimen Simplificado (RS).

El impuesto integrado que hubiera abonado el contribuyente desde el acaecimiento de la causal de exclusión se tomará como pago a cuenta de los tributos adeudados por el régimen general.

inciso f): Cuando no se trate de los supuestos previstos por el artículo 11 del Anexo de la Ley N° 24.977, sus modificaciones y complementarias, texto sustituido por Ley N° 25.865, la Administración Federal de Ingresos Públicos recategorizará de oficio al pequeño contribuyente - siempre que no se hallare comprendido en la última categoría, en cuyo caso quedará automáticamente excluido del régimen - y determinará la deuda resultante, a cuyos fines será de aplicación el procedimiento sumario previsto en los artículos 70 y siguientes de la Ley N° 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones y correspondientes disposiciones reglamentarias.

inciso h): Contra las resoluciones que se dicten en virtud de las disposiciones del inciso f) precedente, las que impongan sanciones o las que se dicten en reclamos por repetición del impuesto de este régimen, será procedente la interposición de las vías impugnativas previstas en el artículo 76 de la Ley N° 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones.

En tal sentido, al exigir la nueva norma la simultaneidad de la exclusión con la determinación de la deuda impositiva ¹⁷, se recepcionaba la “doctrina de unicidad”, orientada a constituir una herramienta de la que podía prevalecerse el Fisco a fin de obtener una declaración de certeza de la obligación tributaria, y, al mismo tiempo, desde el punto de vista de la “doctrina de seguridad jurídica”, la determinación introducía certeza al fijar el criterio fiscal en punto al conjunto de normas vigentes en virtud de las cuales se habría de producir exacciones tributarias y los elementos cuantificantes de la obligación tributaria debida, evitando

17 Artículo 27 inciso e) del Anexo Ley N° 24.977, sus modificaciones y complementarias, texto sustituido por Ley N° 25.865.

que, mediante un desdoblamiento de resoluciones, se produjera la sustracción del conocimiento del organismo jurisdiccional cuestiones de su estricta competencia¹⁸

Al respecto, la posición adoptada por el Tribunal Fiscal se orientaba a complementar cuestiones procesales previstas en la fórmula adoptada legislativamente, ya que ésta encontraba su basamento en un criterio de conveniencia y no en una exigencia constitucional, ya satisfecha con la garantía de la inviolabilidad del derecho de defensa¹⁹ y la posibilidad de revisión judicial suficiente de la jurisdicción administrativa²⁰, y sin que se encuentre entre esas exigencias constitucionales la identidad de sujeto del juez interviniente en el acto de la exclusión y en el de la resolución de las disconformidades incoadas contra las determinaciones de oficio resultantes de aquella, recaudos previstos en el régimen procesal adoptado por la Ley N° 25.865 y abandonado por su similar N° 26.565.

Por otro lado, cabe recordar lo dispuesto por el artículo 25 del Decreto N° 806/04, en cuanto contemplaba que "Cuando corresponda la exclusión de oficio, por las causas indicadas en los Artículos 11 y 21 del "Anexo", en el acto que así lo disponga se procederá a la determinación de los impuestos y de los recursos de la seguridad social adeudados por el contribuyente"

En tal sentido, el marco regulatorio régimen vigente impedía la aplicación literal de la precitada norma, habida cuenta de las disímiles características procesales de los procedimientos previstos para la determinación de las deudas tributarias y las previsionales, las vías recursivas habilitadas para su cuestionamiento y las competencias jurisdiccionales contempladas para su revisión jerárquica, resultando que, en el mismo acto que se disponía la exclusión y determinación de oficio de la base imponible en materia tributaria, se debía ordenar cuantificación de la deuda en materia de los recursos de la Seguridad Social, respecto de las provisiones contenidas en el Régimen de Trabajadores Autónomos..

En relación a las vías recursivas habilitadas contra los actos administrativos dictados a los fines de la recategorización de oficio o la exclusión de pleno derecho del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, la norma se remitía a las enunciadas en el artículo 76 de la Ley N° 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones.

A partir de la sustitución del Anexo de la Ley N° 24.977, sus modificaciones y complementarias, por la Ley N° 26.565²¹, el organismo fiscal se encuentra facultado para disponer la exclusión de pleno derecho y la recategorización de oficio del pequeño contribuyente adherido al Régimen Simplificado (RS), cuando se verifiquen los supuestos

18 TFN - Sala A - "Sotura, Ricardo" - 27/4/2006; TFN - Sala A - "Gasnor S.A." - 31/03/2005 ; TFN - Sala A - "Modenutti, Carlos Anibal" - 31/11/2010; TFN - Sala C - "Capalbo, Oscar" - 12/8/2009;

19 Artículo 18 de la Constitución Nacional

20 CSJN "Fernández Arias c/Poggio" - Fallos 247:646

21 Artículo 26, inc. b) , c) y d) del Anexo de la Ley N° 24.977, sus modificaciones y complementarias, texto sustituido por la Ley N° 26.565

previstos normativamente, a través de procedimientos establecidos en la Resolución General N° 2847, garantizando el ejercicio del derecho de defensa por parte de los contribuyentes y/o responsables involucrados y, simultáneamente, manteniendo el carácter expeditivo atribuido por la norma.

Asimismo, por vías normativa ²² y reglamentaria ²³ se ha otorgado al pequeño contribuyente adherido al Régimen Simplificado (RS) la posibilidad de disconformar los actos administrativos de carácter particular emitidos, mediante la interposición del recurso de apelación ante el Director General prevista en el artículo 74 del Decreto N° 1.397/79, lo que implica la interdicción del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto se refiere a su competencia en materia de la exclusión de pleno derecho o de la recategorización de oficio. ²⁴

22 inc. d) del artículo 26 del Anexo de la Ley N° 24.977, sus modificaciones y complementarias, texto sustituido por la Ley N° 26.565

23 Apartado C del Anexo de la Resolución General N° 2847

24 Artículos 76 y 165 - Ley N° 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones; Artículo 74- Decreto N° 1397/79 y Artículo 23 de la Ley N° 19.549

3. El recurso de apelación ante el Director General - Artículo 74 del Decreto

N° 1397/79.

3.1. Naturaleza jurídica

La vía recursiva en cuestión constituye un remedio procesal residual ante la ausencia de un procedimiento recursivo especial en la Ley de Procedimiento Tributario ²⁵ o en su Decreto Reglamentario ²⁶, para impugnar un acto administrativo de alcance individual.

En su marco textual expresa que:

“Cuando en la ley o en el presente reglamento no se encuentre previsto un procedimiento recursivo especial, los contribuyentes o responsables podrán interponer contra el acto administrativo de alcance individual respectivo, dentro de los quince (15) días de notificado el mismo, recurso de apelación fundado para ante el Director General, debiendo ser presentado ante el funcionario que dictó el acto recurrido.

Los actos administrativos de alcance individual emanados del Director General podrán ser recurridos ante el mismo, en la forma y plazo previsto en el párrafo anterior.

El acto administrativo emanado del Director General, como consecuencia de los procedimientos previstos en los párrafos anteriores, se resolverá sin sustanciación y revestirá el carácter de definitivo pudiendo sólo impugnarse por la vía prevista en el artículo 23 de la Ley N° 19.549.

En todos los casos será de aplicación lo dispuesto por el artículo 12 de la Ley N° 19.549, debiendo el Director General resolver los recursos, previo dictamen jurídico, en un plazo no mayor de sesenta (60) días contados a partir de la interposición de los mismos.

El Director General podrá determinar qué funcionarios y en qué medida lo sustituirán en las funciones a que se hace referencia en el párrafo tercero del presente”

Al respecto, para identificar los actos administrativos de carácter particular respecto de los cuales puede interponerse esta vía recursiva residual, cabe la remisión a la Ley de Procedimiento Tributario ²⁷, en cuanto especifica las vías recursivas especiales previstas para

25 Ley N° 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones

26 Decreto N° 1397/79

27 Artículo 76 - Ley N° 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones

disconformar las resoluciones que impongan sanciones o determinen tributos y accesorios en forma cierta o presuntiva o se dicten en reclamo por repetición de tributos.

En cuanto a la competencia para resolver el recurso de apelación ante el Director General, la misma recae sobre el superior jerárquico de quién dictó el acto administrativo cuestionado, a los fines de que sea salvaguardada la función básica de supervisión de los actos en la cadena jerárquica.²⁸

Específicamente, en materia de los supuestos previstos en el Anexo del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, sustituido por la Ley N° 26.565, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 2° de la Disposición N° 242/10 (AFIP) los recursos de apelación interpuestos contra las resoluciones por las que se declare la exclusión de pleno derecho o se disponga la recategorización de oficio, liquidación de la deuda resultante y aplicación de sanciones serán resueltos por el funcionario a cargo de la Dirección de Contencioso de los Recursos de la Seguridad Social de la Subdirección General de Técnico Legal de los Recursos de la Seguridad Social.

Por otra parte, en función de la afectación de derechos subjetivos e intereses legítimos derivada del acto que resuelve el recurso incoado por el contribuyente, resulta necesario el dictamen del servicio jurídico como requisito esencial del acto administrativo²⁹, en aquellos casos que el carácter del juez interviniente así lo requiera³⁰.

En caso de que la misma autoridad emisora del acto cuestionado advirtiera que éste adolece de algún vicio y que, en consecuencia correspondiera acoger la pretensión del contribuyente, podrá resolver la impugnación como un recurso de reconsideración no reglado no siendo necesaria, en tales supuestos, la elevación de las actuaciones al superior, aún cuando estuviese expresamente reglada³¹

Asimismo el Organismo Fiscal se ha expedido en relación a la aplicación de esta vía recursiva en los temas atinentes a los recursos de la seguridad social por integrar el plexo normativo procesal que regula el ejercicio de sus facultades.³²

3.2. Plazos procedimentales.

De acuerdo con expresado en la norma, el recurso debe interponerse ante el funcionario que dictó el acto objeto de impugnación dentro del plazo de 15 (quince) días hábiles siguientes a la notificación del mismo.³³

28 Dictamen N° 49/93 (D.A.L.) - 18/10/1993

29 Artículo 7°, inciso d) - Ley N° 19.549

30 Artículo 5° - Decreto N° 1.397/79; Artículo 10 - Decreto N° 618/97

31 Instrucción General DGI N° 23/1996

32 Dictamen N° 78/94 (D.A.L.) - 20/09/1994 y Dictamen N° 93/94 (DAL) del 24/11/1994

En caso de extemporaneidad puede acogerse la presentación como denuncia de ilegitimidad, siempre que no se agravie la seguridad jurídica o exista abandono voluntario del derecho por estar excedidas razonables pautas temporales ³⁴, criterio avalado por interpretación administrativa ³⁵ al precisar que la consecuencia jurídica de la presentación fuera de término del recurso de apelación establecido por el artículo 74 del Decreto N° 1.397/79 no está prevista en la Ley N° 11.683 y por ende debe aplicarse al respecto la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos N° 19.549, la cual contiene el instituto de la denuncia de ilegitimidad.

En tal sentido, el artículo 1° inciso e), punto 6 de la norma citada en último término, respecto de la interposición de recursos fuera de plazo que “ una vez vencidos los plazos para interponer recursos administrativos se perderá el derecho para articularlos; ello no obstará que se considere la petición como denuncia de ilegitimidad por el órgano que hubiera debido resolver el recurso, salvo que éste dispusiere lo contrario por motivos de seguridad jurídica o que, pos estar excedidas razonables pautas temporales, se entienda que medió abandono voluntario del derecho”

En cuanto a los efectos de la extemporaneidad, el Organismo Fiscal ³⁶, y la Corte Suprema de Justicia de la Nación ³⁷, han plasmado el criterio de la irrecurribilidad judicial de los actos dictados en consecuencia, explicitando la doctrina judicial de la instancia jurisdiccional que:

“La decisión administrativa que desestima en cuanto al fondo un recurso extemporáneo, tramitado como denuncia de ilegitimidad, no es susceptible de ser impugnada ej sede judicial, pues si el interesado deja vencer el término para deducir, los recursos administrativos queda concluida la vía recursiva y por tanto la posibilidad de agotar la administrativa, requisito insoslayable para la habilitación de la vía judicial.”

“La no revisibilidad judicial del acto administrativo que rechaza, en cuanto al fondo, una denuncia de ilegitimidad, se deriva de su condición de remedio extraordinario toda vez que está previsto para asegurar el control de legalidad y eficacia de la actividad administrativa... Ello no causa lesión al derecho de defensa de quien omite articular dentro del término perentorio fijado en el Decreto N° 1.759/72 el recurso administrativo pertinente, pues sería irrazonable otorgar el mismo efecto a la denuncia de ilegitimidad que a un recurso deducido en término”

33 Artículo 1°, inciso e) de la Ley N° 19.549; Apartado C - Anexo Resolución General N° 2847

34 Artículo 1°, inc. e) apartado 6 de la Ley N° 19.549.

35 Dictamen N° 73/1989 (D.A.L.y T.T.) del 30/3/1989.

36 Dictamen N° 36/1999 (D.A.L.) del 10/6/1999

37 “Gorordo Allaria de Kralj, Haydee c. Ministerio de Cultura y Educación”, del 4/2/1999

En materia de los plazos de tramitación, el recurso de apelación deberá ser resuelto, sin sustanciación, dentro de los 60 (sesenta) días hábiles de la fecha de su presentación, agotando la vía administrativa y habilitando la impugnación judicial.³⁸

En caso de inobservancia del término de resolución el apelante puede solicitar pronto despacho en sede administrativa y, en su caso, amparo por mora ante el Tribunal Fiscal de la Nación³⁹.

Si el pronto despacho se interpusiera en sede administrativa y desde la fecha de tal solicitud transcurrieran otros 30 (treinta) días hábiles sin que se dictara resolución, por aplicación supletoria de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos N° 19.549, puede interpretarse que hay silencio en la Administración, en los términos del artículo 10 de la norma en cuestión, y una consecuente denegatoria tácita de la petición, habilitando la impugnación judicial del acto administrativo prevista en los artículos 23 y 25 del citado plexo legal.⁴⁰

Por su parte, se entiende que la posibilidad de solicitar amparo judicial por mora de la Administración, en los términos del artículo 28 de la Ley N° 19.549 -cfr. C.N.A.C.A.F. "Varcent S.A. c/D.G.I."- 28/6/2001-, cede frente a la regulación expresa y especial contenida en el artículo 182 de la Ley N° 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones, a la cual se remite el artículo 26 del Anexo de la Ley N° 24.977, sus modificaciones y complementarias, texto sustituido por la Ley N° 26.565.

3.3. Efecto devolutivo

Del propio texto del artículo 74 del Decreto N° 1.397/79 surge que la interposición del recurso no producirá efecto suspensivo, como sucede en las vías recursivas especiales previstas en la Ley de Procedimiento Tributario⁴¹, atento la remisión al primer párrafo del artículo 12 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos N° 19.549.⁴²

Asimismo, y de conformidad con el segundo párrafo de la norma citada en último término, los funcionarios habilitados para resolver dicho recurso podrán excepcionalmente, de oficio o a pedido de parte y mediante resolución fundada, suspender la ejecución del acto por razones de interés público, evitar perjuicios graves al interesado o cuando se alegare fundadamente una nulidad absoluta⁴³.

38 Artículos 23 y 25 de la Ley de Procedimientos Administrativos N° 19.549.

39 Art. 10, Ley N° 19.549 y Artículo 182- Ley N° 11.683; T.F.N. "Tradigrain SA" - 11/4/2000; T.F.N. "Entrelanas Americanas SA" 9/1/2009

40 C.N.A.C.A.F. "Malatesta, Carlos" - 1/4/1982

41 Artículo 79 de la Ley N° 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones

42 C.N.A.C.A.F. "Valenciana Argentina, José Eisenberg y Cía SA"- 11/5/1982

43 Instrucción General N° 17/95 (DGI)

Al respecto, por vía reglamentaria ⁴⁴ en materia de exclusión de pleno derecho o de recategorización de oficio de contribuyentes adheridos al Régimen Simplificado se ha dispuesto que, con excepción de aquellos casos en los cuales se encuentre en riesgo el crédito fiscal involucrado o impliquen un perjuicio para el fisco, para los que se estará a lo previsto en el primer párrafo del Artículo 12 de la Ley de Procedimientos Administrativos N° 19.549 y sus modificaciones, las resoluciones administrativas que declaren la exclusión de pleno derecho o dispongan la recategorización de oficio, tendrán fuerza ejecutoria una vez que:

- a) Sean consentidas expresamente por el contribuyente y/o responsable o cuando adquieran la condición de firmes por no haberse interpuesto el recurso de apelación ante el Director General previsto en el artículo 74 del Decreto N° 1.397/79.
- b) se notifique la resolución denegatoria del recurso de apelación impetrado, en su caso, con lo cual se reputará agotada la vía administrativa. En este supuesto, las sanciones aplicadas se mantendrán en suspenso hasta tanto sean confirmadas por resolución judicial firme de cualquier instancia.

Al respecto la norma ⁴⁵ prevé otorgar fuerza ejecutoria a los actos administrativos en cuestión, complementando el marco regulatorio general dispuesto por el artículo 12 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos N° 19.549.⁴⁶

4.- La garantía del debido proceso adjetivo dentro del marco regulatorio procesal.

A través de los Decreto N° 722/96 y N° 1155/97 se dispuso que, en el ámbito de la Administración Federal de Ingresos Públicos, serían de aplicación supletoria los procedimientos establecidos por la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos N° 19.549 y por el Reglamento de Procedimientos Administrativos aprobado por Decreto N° 1759/72 (t.o. en 1991)

Asimismo, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 26 del Anexo de la Ley N° 24.977, sus modificaciones y complementarias, texto sustituido por la Ley N° 26.565, la aplicación, percepción y fiscalización del gravamen creado por el presente régimen, habrán de regirse por las disposiciones de la Ley de Procedimiento Tributario, y, supletoriamente,⁴⁷ por las normas referidas en el párrafo anterior.

44 Anexo D - Resolución General N° 2847

45 Apartado C - Resolución General N° 2847

46 Instrucción General N° 17/95

47 Artículo 116 - Ley N° 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones

En tal sentido la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos N° 19.549 ⁴⁸ contempla el derecho de los interesados al debido proceso adjetivo que comprende:

Derecho a ser oído.

1) De exponer las razones de sus pretensiones y defensas antes de la emisión de actos que se refieren a sus derechos subjetivos o intereses legítimos, interponer recursos y hacerse patrocinar y representar profesionalmente. Cuando una norma expresa permita que la representación en sede administrativa se ejerza por quienes no sean profesionales del Derecho, el patrocinio letrado será obligatorio en los casos en que se planteen o debatan cuestiones jurídicas.

Derecho a ofrecer y producir pruebas.

2) De ofrecer prueba y que ella se produzca, si fuere pertinente, dentro del plazo que la administración fije en cada caso, atendiendo a la complejidad del asunto y a la índole de la que deba producirse, debiendo la administración requerir y producir los informes y dictámenes necesarios para el esclarecimiento de los hechos y de la verdad jurídica objetiva; todo con el contralor de los interesados y sus profesionales, quienes podrán presentar alegatos y descargos una vez concluido el período probatorio;

Derecho a una decisión fundada.

3) Que el acto decisorio haga expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas, en tanto fueren conducentes a la solución del caso".

El principio del debido proceso adjetivo se deriva del artículo 18 de la Constitución Nacional como garantía de inviolabilidad de defensa en juicio y conforme lo tiene dicho reiteradamente nuestro mas Alto Tribunal ⁴⁹ y demás instancias administrativas con facultades jurisdiccionales ⁵⁰ "cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación al artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia, atento ello es improcedente la declaración de nulidad procesal"

En tal sentido, un aspecto de particular importancia a dilucidar se vincula con la idoneidad de la vía recursiva adoptada por el artículo 26 inciso e) del Anexo sustituido por la Ley N° 26.565 y Apartado C de la Resolución General N° 2847, respecto de la satisfacción de la garantía del debido proceso adjetivo ⁵¹, atento su restricción probatoria en sede

48 Artículo 1° inciso f) - Ley Nacional de Procedimientos Administrativos N° 19.549

49 CSJN - Fallos 205:249; 247:52; 267:263.

50 TFN - Sala A - "Modenutti, Carlos Anibal" - 3/11/2010; TFN - Sala D - "Werthein, Julio" - 14/9/1999;
TFN - Sala A - "Aerosoles Hecspi SA" - 10/12/1997

51 Artículo 1° inciso f) - Ley Nacional de Procedimientos Administrativos N° 19.549

administrativa⁵² y su integración procesal, en la etapa previa al dictado de los actos administrativos de exclusión de pleno derecho o recategorización de oficio, con el marco regulatorio dispuesto por el Título VI del Decreto 1.759/72.

Al respecto, de acuerdo a lo previsto en el tercer párrafo del artículo 74 del Decreto N° 1.397/79, el juez administrativo resolverá la disconformidad sin sustanciación, con los elementos probatorios acompañados.

Sin embargo por vía reglamentaria⁵³, con el fin de garantizar el ejercicio del derecho de defensa por parte de los contribuyentes y/o responsables involucrados y, simultáneamente, mantener el carácter expeditivo atribuido por la norma, se ha dispuesto autorizar un amplio espectro probatorio en la etapa previa a la notificación de los actos administrativos que disponen la recategorización de oficio o la exclusión de pleno derecho a pequeños contribuyentes adheridos a Régimen Simplificado (RS), subsanando la restricción probatoria derivada de la naturaleza jurídica de la vía recursiva prevista en el artículo 74 del Decreto N° 1397/79.

En tal sentido, a partir de la remisión normativa a la Ley de Procedimiento Tributario⁵⁴ y supletoriamente a las disposiciones de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos N° 19.549 y su Decreto Reglamentario N° 1759/72 (t.o. en 1991)⁵⁵ puede precisarse el marco probatorio en la instancia administrativa, en base a lo dispuesto en el Título VI del Decreto N° 1759/72 y en el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Asimismo cabe mencionar que, de acuerdo a lo previsto por el artículo 99 del Decreto N° 1759/72 (t.o. en 1991):

“Tratándose de actos producidos en ejercicio de una actividad jurisdiccional, contra los cuales estén previstos recursos o acciones ante la justicia o ante órganos administrativos especiales con facultades también jurisdiccionales, el deber del superior de controlar la juridicidad de tales actos se limitará a los supuestos de mediar manifiesta arbitrariedad, grave error o gruesa violación de derecho. No obstante, deberá abstenerse de intervenir y en su caso, de resolver, cuando el administrado hubiere consentido el acto o promovido - por deducción de aquellos recursos o acciones - la intervención de la justicia o de los órganos administrativos especiales, salvo que razones de notorio interés público justificaren el rápido restablecimiento de la juridicidad.

En caso de interponerse recursos administrativos contra actos de este tipo, se entenderá que su presentación suspende el curso de los plazos establecidos en el artículo 25 de la ley de procedimientos administrativos”, constituyendo una revisión jerárquica que

52 Artículo 74 - tercer párrafo - Decreto N° 1.397/79

53 Resolución General (AFIP) N° 2847

54 Artículo 26 Anexo de la Ley N° 24.977, sus modificaciones y complementarias, texto sustituido por la Ley N° 26.565.

55 Decretos N° 722/96 y N° 1155/97

complementa la garantía del debido proceso adjetivo en cuanto a satisfacer el derecho del contribuyente a una decisión fundada.

Por otra parte, en la medida que las resoluciones que deciden la exclusión de pleno derecho queden firmes, se habilita procesalmente la determinación de la materia imponible de los regímenes generales en materia tributaria⁵⁶ y previsional⁵⁷, que gozan de sus propias vías recursivas⁵⁸ que conforman un nuevo escenario probatorio⁵⁹ y garantizan el debido proceso adjetivo en sede administrativa.

Por último cabe mencionar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación⁶⁰, en cuanto se refiere a la validez constitucional de las jurisdicciones administrativas, ha plasmado la interdicción de los organismos administrativos con facultades jurisdiccionales y de los tribunales administrativos respecto de la potestad de dictar resoluciones finales en cuanto a los hechos y derechos controvertidos, reconociendo a los litigantes el derecho de interponer recursos ante los tribunales ordinarios, en satisfacción de un control judicial posterior y suficiente.⁶¹

5.- Marco regulatorio en materia de prueba

Tal cual se mencionara oportunamente, por vía reglamentaria⁶², con el fin de garantizar el ejercicio del derecho de defensa por parte de los contribuyentes y/o responsables involucrados y, simultáneamente, mantener el carácter expeditivo atribuido por la norma, se dispuso autorizar un amplio espectro probatorio en la etapa previa a la notificación de los actos administrativos que disponen la recategorización de oficio o la exclusión de pleno derecho a pequeños contribuyentes adheridos a Régimen Simplificado (RS), subsanando la restricción probatoria derivada de la naturaleza jurídica de la vía recursiva prevista en el artículo 74 del Decreto N° 1397/79.

En tal sentido podemos precisar que, de acuerdo a lo normado en los Decretos N° 722/96 y N° 1155/97 cabe la remisión al marco regulatorio dispuesto en el punto 2 del inciso f) del artículo 1° de la Ley de Procedimientos Administrativos N° 19.549, a las previsiones contenidas en el Título VI del Decreto N° 1759/72 y, supletoriamente, al Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

56 Artículo 16 y siguientes - Ley N° 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones.

57 Ley N° 18.820; Artículo 2° - Ley N° 26.063

58 Artículo 76 - Ley N° 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones; Resolución General (AFIP) N° 79.

59 Artículos 35 y 55 - Decreto N° 1397/79; Título VI - Decreto N° 1759/72; CPCCN

60 CSJN - "Fernandez Arias, Elena c/Poggio, J" - Fallos: 247:646

61 CSJN - "Angel Estrada y Cia SA c/Secretaría de Energía y Puertos" - 5/4/2005

62 Resolución General (AFIP) N° 2847

Al respecto, en cuanto a la identificación de los medios de prueba directos admitidos en el Título VI del Decreto N° 1759/72 podemos precisar la prueba informativa, testimonial, pericial y documental.

5.1. Prueba informativa ⁶³

Se trata de una noticia objetiva sobre hechos concretos que surgen de la documentación o registros contables del informante.

La prueba de informes tiene la particularidad de que únicamente procede respecto de hechos o actos resultantes de la documentación, archivo o registros contables del informante, lo cual excluye cuestiones que pueden ser objeto de apreciación personal.

El valor de la prueba de informes dependerá de la calidad del informante y de la documentación, archivo o registros de los cuales emana.

Si las constancias son extraídas de libros de comercio, el valor probatorio de los informes será similar al que corresponda a tales libros, y si quien suscribe el informe es un funcionario público en ejercicio de sus funciones, el documento respectivo constituye un instrumento público y hace plena fe en los términos de los artículos 993 a 995 del Código Civil.

En cambio, el valor probatorio del informe que procede de una entidad privada estará sujeto a las reglas de apreciación del juez en función al sistema de la sana crítica.

Estos informes deben ser solicitados directamente o mediante oficio a las correspondientes entidades públicas o privadas, dejándose constancia en el expediente de tales solicitudes.

El artículo 396 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación prevé el requerimiento de informes a las oficinas públicas, entendida como toda repartición estatal perteneciente a cualquiera de los poderes del Estado.

En lo referente a entidades privadas y personas físicas debe considerarse comprensiva de personas individuales que se encuentren en condiciones de expedirse acerca de los hechos o actos a que alude la norma.

El artículo 48 de Decreto N° 1759/72 hace una distinción entre los informes técnicos y no técnicos.

En tal sentido si lo que se requiere es un informe técnico, el plazo máximo que tiene el Organismo requerido es de 20 días, término que puede ser ampliado si existen motivos

63 Artículos 14 y 48 - Decreto N° 1759/72

Artículos. 383, 396 y 400 - Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

atendibles y a pedido de quien debe producirlos. Si el informe no es técnico, debe evacuarse en un plazo máximo de 10 días.

Si los terceros no contestan el pedido dentro de dichos plazos se prescindirá de esta prueba.

En función de lo dispuesto por el artículo 107 de la Ley N° 11.683, los organismos y entes estatales y privados están obligados a suministrar al Ente Recaudador todas las informaciones tendientes a facilitar la determinación y percepción de los distintos gravámenes a su cargo.

Por otra parte el artículo 397 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación establece la inadmisibilidad de una prueba informativa tendiente a sustituir o ampliar a otro medio de prueba que corresponda por la naturaleza de los hechos controvertidos

Por último y de conformidad con lo dispuesto por el artículo 400 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación se ha delegado en los letrados patrocinantes la facultad de pedir informes, testimonios y certificados y la de firmar y diligenciar los oficios dirigidos a bancos, oficinas públicas o entidades privadas .

5.2. Prueba testimonial ⁶⁴

Testigo es la persona que percibe un hecho a través de sus sentidos.

En tal sentido no reúnen la calidad de testigo las personas jurídicas, al carecer de aptitud para percibir hechos, aunque se permita citar o requerir informes a sus representantes.

Conforme al artículo 53 del Decreto N° 1759/72 son aplicables supletoriamente a la prueba de testigos diversas normas del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Haciendo una reseña de las normas procesales, es importante destacar que en principio toda persona mayor de 14 años puede ser propuesta como testigo y tendrá el deber de comparecer y declarar, salvo las excepciones fijadas por la ley. ⁶⁵

No pueden ser ofrecidos como testigos los parientes consanguíneos afines en línea directa de las partes ni el cónyuge, aunque estuviera separado legalmente, salvo si se tratara del reconocimiento de firmas. ⁶⁶

64 Artículos 49 a 53 - Decreto N° 1759/72

Artículos 417, 419, 426 a 429, 436, 440, 441, 443 a 445, 448, 450 a 452 y 491 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

65 Artículo 426 - Código Procesal Civil y Comercial de la Nación

66 Artículo 427 - Código Procesal Civil y Comercial de la Nación

De acuerdo a lo establecido por el artículo 47 del Decreto N° 1759/72, la providencia que ordene la producción de prueba se notificará con una antelación de cinco (5) días a la fecha fijada para las audiencias.

Por su parte, en función de las previsiones del artículo 50 del citado reglamento, en la citación deberá consignarse día y hora de la audiencia a la cual deberá comparecer el testigo, y una audiencia supletoria para el caso de que no concurra a la primera y, en caso de que los testigos propuestos no concurran a ambas audiencias, el proponente perderá el testimonio de aquellos.

Al respecto Hutchinson⁶⁷ menciona que en el caso del procedimiento administrativo la comparecencia no de trata de un deber jurídico, sino de una carga procesal porque no existe una conducta ilícita en caso de incumplimiento y que debe materializarse ante la sede del organismo en que se tramita el expediente, salvo que no pueda concurrir por imposibilidad física⁶⁸, o por residencia extraña al lugar de asiento del organismo⁶⁹ o la posibilidad de los funcionarios de declarar por informes.⁷⁰

En cuanto a los deberes de los testigos Roland Arazi⁷¹ precisa que son los de comparecer, declarar y el de decir la verdad.

La ausencia del proponente no es obstáculo para el interrogatorio de los testigos presentes en la audiencia.

Al comenzar la audiencia el testigo será interrogado por "las generales de la ley"⁷²

Por su nombre, edad, estado, profesión y domicilio.

Si es pariente por consanguinidad o afinidad de alguna de las partes.

Si tiene interés directo o indirecto en el pleito.

Si es amigo íntimo o enemigo de alguna de las partes.

Si es dependiente, acreedor o deudor de alguno de los litigantes o si tiene algún género de relación con ellos.

Las preguntas que se formulen a los testigos deben ser siempre claras, concretas, referidas a un solo hecho y nunca podrán ser indicativas de la respuesta, ofensivas o vejatorias.⁷³

67 Hutchinson, Tomás, Régimen de Procedimientos Administrativos, Ed. Astrea, 7ª edición.

68 Artículo 436 - 1er párrafo - Código Procesal Civil y Comercial de la Nación

69 Artículo 51 - Decreto N° 1759/72

70 Artículo 457 - Código Procesal Civil y Comercial de la Nación

71 Arazi, Roland, Derecho Procesal, Civil y Comercial, Parte General y Especial. Ed. La Ley.

72 Artículo 441 - Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

73 Artículo 443 - Código Procesal Civil y Comercial de la Nación

El testigo debe contestar sin poder leer notas o apuntes a menos que la índole de la pregunta se lo autorizara. En este caso se dejará constancia en el acta de la respuesta que se dio mediante lectura.

Es posible admitir la prueba testimonial por escrito y con posterioridad la Administración Tributaria podrá citar al testigo para que oralmente aclare, ratifique o rectifique su declaración escrita.

5.3. Prueba Pericial ⁷⁴

Hutchinson ⁷⁵ manifiesta que es admisible la prueba pericial cuando la apreciación de hechos controvertidos requiere de conocimientos especiales en alguna ciencia, arte, industria o actividad técnica especializada ⁷⁶ y el interesado se propone ilustrar a la autoridad administrativa sobre esos hechos y para ello pide a su costa la intervención de un especialista en la materia.

Continúa el citado autor diciendo que si la profesión está reglamentada, el perito deberá tener título habilitante en relación a las cuestiones sobre las cuales deba expedirse.⁷⁷

La Administración se abstendrá de designar peritos por su parte, salvo que resulte necesario para la debida sustanciación del procedimiento, en este caso debe recurrir a peritos de organismos públicos.

Cuando se solicita la designación de un perito deberá precisarse el cuestionario a que será sometido dicho técnico.⁷⁸

Una vez notificado el nombramiento, el perito debe aceptar el cargo dentro de los 5 días de efectuado aquel, ya sea en el expediente o por medio de constancia autenticada de aquella presentada por su proponente. Si vence dicho plazo y el perito designado no acepta el cargo y no se presenta un reemplazante se produce la caducidad de esta prueba.⁷⁹

Los peritos pueden ser recusados en función de las causales citadas en los artículos 464 y 466 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

74 Artículos 54 a 57 - Decreto N° 1759/72
Artículos 457, 459, 464, 466, 471, 474, 476, 477- Código Procesal Civil y Comercial de la Nación

75 Hutchinson, Tomas, Ob. Cit.

76 Artículo 459 - Código Procesal Civil y Comercial de la Nación

77 Artículo 464 - Código Procesal Civil y Comercial de la Nación

78 Artículo 55 - Decreto N° 1759/72.

79 Artículo 56 - Decreto N° 1759/72

En lo que se refiere a la apreciación de la prueba, y en función de la libre apreciación de la misma por las reglas de la sana crítica,⁸⁰ el juez administrativo puede prescindir de las conclusiones a las que arribe el perito, dado el carácter no obligatorio del dictamen pericial.

5. 4. Prueba documental ⁸¹

En un sentido general, documento es todo soporte del cual surge una información.

Fenech ⁸² entiende por documento el objeto material en que se inserta por medio de una escritura o de ciertos signos una expresión de contenido intelectual.

Hutchinson ⁸³ define al documento como toda cosa susceptible de percepción sensorial y aprehensión mental que sirve de demostración histórica indirecta y representativa de un hecho cualquiera, pudiendo ser declarativo-representativo o únicamente representativo.

Continúa el precitado autor mencionando que, para que el documento surta efectos sobre la convicción del funcionario, es necesario que:

Esté presumida o establecida su autenticidad.

Cuando se trate de documentos otorgados en el extranjero se cumplan sus especiales requisitos para su elaboración y autenticidad.

No haya prueba válida en contra.

No se haya llevado al procedimiento con violación de la reserva o el secreto que la ley hubiera consagrado.

Esté completo y sin alteraciones, mutilaciones o tachaduras que alteren su contenido.

Se cumplan los requisitos especiales de ciertos documentos privados: ejemplares, redacción de puño y letra etc.

De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 27 del Decreto N° 1759/72 los documentos que se acompañen a los escritos y aquellos cuya agregación se solicite a título de prueba podrán presentarse en su original, en testimonios expedidos por autoridad competente o en copia que certificara la autoridad administrativa previo cotejo con el original, el que se devolverá al interesado.

80 Artículo 62 - Decreto N° 1759/72

81 Artículos 27 y 28 - Decreto N° 1759/72.

82 Fenech, M. Derecho Procesal Tributario, T. III, p. 284 y s.s.

83 Hutchinson, Tomás, Ob. Cit.

En cuanto a los documentos expedidos por autoridad extranjera el artículo 28 del Decreto N° 1759/72 establece que deberán presentarse debidamente legalizados si así lo exigiere la autoridad administrativa. Los redactados en idioma extranjero deberán acompañarse con su correspondiente traducción hecha por traductor matriculado.

Asimismo, los instrumentos que se acompañen pueden ser públicos o privados.

El Código Civil ⁸⁴ indica los requisitos que deben reunir los instrumentos públicos y privados, así como su eficacia probatoria.

El Código Procesal Civil y Comercial de la Nación regula el procedimiento para la presentación de documentos en juicio, así como para establecer la autenticidad del instrumento privado y la redargución de falsedad por vía incidental del instrumento público.

El instrumento público se lo identifica como aquel emanado de un funcionario público con las formalidades requeridas por ley - escrituras, partidas de nacimiento, matrimonio o defunción etc. -, gozando de la presunción de legitimidad prevista en el artículo 993 del Código Civil.

El instrumento privado, de acuerdo a lo establecido en los artículos 1012 y 1021 del Código Civil, no está sometido a formalidades especiales, sino que debe tratarse de documentos escritos y firmados por los particulares en tantos ejemplares como partes intervengan en el acto con intereses distintos -contratos, recibos, facturas etc. -.

La autenticidad de un instrumento privado se determina mediante el reconocimiento de firma de la parte a quien se opone.

5.4.1. Libros de Comercio

La ley les otorga un valor probatorio especial. ⁸⁵

Constituyen plena prueba favorable al comerciante al que pertenecen siempre y cuando contemplen las siguientes condiciones:

- 1.- Que sean llevados en legal forma. ⁸⁶
- 2.- Que los asientos contables cuenten con respaldo documental.

Al respecto cabe recordar que en función de lo establecido en el artículo 33 de la Ley N° 11.683, sólo de la fé que los comprobantes merezcan surgirá el valor probatorio de las registraciones contables.

84 Artículos 979 a 1036 - Código Civil

85 Artículo 63 - Código de Comercio

86 Artículo 54 y concordantes - Código de Comercio

En principio las irregularidades hábiles para descalificar la contabilidad podrían referirse a operaciones marginales a la contabilidad detectadas, cuantas acreedoras falsas etc.

Otras deficiencias a las apuntadas podrían relacionarse con las formalidades de registro de los libros de comercio, ya sea en virtud de no cumplir con los requisitos de encuadernación y foliatura ⁸⁷, o en razón de que tales libros contengan vicios expresamente prohibidos por el mismo Código⁸⁸ (alteración de fechas y encuadernación, blancos, interlineaciones, raspaduras y enmiendas etc.)

Lo expuesto significa que los motivos propiciantes de la impugnación de las registraciones deben sustentarse en la localización de hechos o circunstancias que denoten la falta de veracidad de las mismas, dejando de lado aquellas situaciones que puedan catalogarse como errores contables (Ej. Imputación equivocada, error de suma etc.)

6.- Consideraciones finales

El nuevo régimen procesal instituido por el Anexo de la Ley N° 24.977, sus modificaciones y complementarias, texto sustituido por la Ley N° 26.565, ha contemplado sustanciales modificaciones del marco regulatorio vigente ⁸⁹ al momento de su dictado respecto de los procedimientos para la exclusión de pleno derecho y la recategorización de oficio, liquidación de la deuda y aplicación de sanciones, como así también de la vía recursiva habilitada para disconformar las resoluciones administrativas dictadas.

Por vía reglamentaria⁹⁰ se han precisado las características y efectos de los procedimientos respectivos a fin de garantizar el ejercicio del derecho de defensa y otorgar certeza y seguridad jurídica al contribuyente, manteniendo el carácter expeditivo de la norma, y la garantía del debido proceso adjetivo ⁹¹, principio derivado de la garantía constitucional de inviolabilidad de defensa en juicio⁹².

En tal sentido, los procedimientos previos que culminan con el dictado de resoluciones administrativas que sustentan las recategorización de oficio y la exclusión de pleno derecho

87 Artículo 53 - Código de Comercio

88 Artículo 54 - Código de Comercio

89 Capítulo XI - Anexo de la Ley N° 24.977, texto sustituido por la Ley N° 25.865

90 Resolución General N° 2847

91 Artículo 1°, inciso f) de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos N° 19.549

92 Artículo 18 - Constitución Nacional

permiten a los involucrados desplegar, un amplio espectro probatorio⁹³, compensatorio procesalmente de la restricción probatoria inserta en la vía recursiva adoptada por la norma⁹⁴.

Por otra parte, el control de legalidad en sede administrativa⁹⁵, la revisión jerárquica de los actos determinativos de bases imponibles en materia tributaria y previsional⁹⁶, la intervención de tribunales administrativos que satisfacen la previsión contenida en la cláusula 8° del Pacto de San José de Costa Rica relativos a la intervención de un juez independiente, competente e imparcial⁹⁷ y el control jurisdiccional de un eventual exceso en el ejercicio de las atribuciones regladas o facultades discrecionales⁹⁸ o de la restricción de la garantía constitucional del ejercicio de defensa por parte de los involucrados⁹⁹ impiden a los órganos administrativos ejercer un poder sustraído a toda especie de revisión ulterior, otorgando en la especie seguridad jurídica a los contribuyentes y responsables respecto de las resoluciones administrativas por las cuales, con sustento en el marco regulatorio impuesto por la norma en análisis¹⁰⁰ se dictan para la recategorización de oficio o exclusión de pleno derecho, con plena satisfacción de la garantía del debido proceso adjetivo.

93 Título VI - Decreto N° 1759/72; CPCN

94 Artículo 74 - Decreto N° 1397/79;

95 Artículo 99 - Decreto N° 1759/72

96 Artículo 76 - Ley N° 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones; Punto 6.4.3. Resolución General N° 79

97 CNACAF - Sala I - "Colfax SA" - 12/5/2000; T FN - Sala A - "Sotura, Ricardo" - 27/4/2006; Ley N° 23.054

98 CNACAF - Sala IV - "Club Atlético River Plate" - 30/3/2006; CSJN "Ducilo SA" - Fallos 313:153

99 CSJN - Fallos 205:249; 247:52; 267:263,

100 Anexo Ley N° 24.977, texto sustituido por Ley N° 26.565; Resolución General N° 2847