

## LAS SENTENCIAS EN EL PROCEDIMIENTO ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

SERGIO IVÁN STEPANENKO

### I. INTRODUCCIÓN

En las causas que tramitan ante el Tribunal Fiscal de la Nación (en adelante, T.F.N.) se emiten distintos tipos de pronunciamientos que van desde providencias simples, de mero trámite, hasta sentencias definitivas que resuelven el fondo de la cuestión planteada<sup>1</sup> o excepciones previas que ponen o no fin al litigio<sup>2</sup>.

Este organismo jurisdiccional también resuelve recursos de amparo, allanamientos, homologa desistimientos, practica liquidaciones y regulaciones de honorarios, acumula o escinde expedientes, deniega o habilita su instancia en recursos de apelación por retardo en materia aduanera —estos últimos con interesantes particularidades desde el punto de vista procesal<sup>3</sup>—, etcétera.

Analizar aquí este vasto universo de resoluciones y sus importantes características, nos obligaría a exceder ampliamente el generoso espacio que se nos ha concedido, por lo que

<sup>1</sup> Ver "Competencia del Tribunal", art. 141 de la ley 11.683 (en adelante "la Ley" y salvo expresa mención en contrario, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones).

<sup>2</sup> Ver "Excepciones", art. 153 de la Ley.

<sup>3</sup> Como por ejemplo, que son dictados por el vocal instructor y no por la Sala, conforme lo establecido por el art. 1159 del Código Aduanero (en adelante, "C.A.").

sólo nos referiremos a las normas y situaciones procesales relacionadas con las sentencias que resuelven el fondo de la causa y excepciones planteadas como de previo y especial pronunciamiento.

Debemos aclarar también que, aunque alguno de los puntos que trataremos puedan resultar de poca utilidad práctica para los litigantes, hemos decidido su inclusión en el presente trabajo teniendo especialmente en cuenta quiénes son sus destinatarios, toda vez que esos temas han sido extraídos de preguntas e inquietudes que nos fueron formuladas a lo largo de distintos cursos en los que hemos colaborado durante nuestra actividad docente.

## II. LAS SENTENCIAS

### 1) *Clasificación*

Sabido es que las sentencias pueden ser clasificadas en definitivas, interlocutorias y homologatorias.

Las primeras son aquellas que ponen fin al litigio impidiendo la reapertura de la cuestión resuelta en otro juicio. Las interlocutorias, en cambio, son las que resuelven cuestiones que requieren sustanciación, planteadas durante el curso del proceso. Las homologatorias son aquellas que recaen como consecuencia de desistimientos, transacciones o conciliaciones<sup>4</sup>.

Giuliani Penrouge y Navarrine enseñan que la diferenciación entre sentencias definitivas e interlocutorias, establecida en el CPCCN, fue realizada por la Ley "...desde mucho antes... pues ya en el t.o. 1960 hablaba de sentencias definitivas y de sentencias que resuelven cuestiones previas..."<sup>5</sup>.

Siguiendo esta línea clasificatoria, y refiriéndonos sólo a las sentencias cuyo estudio abordaremos, son "definitivas" aquellas que ponen fin a la causa, ya sea respecto del fondo de la cuestión, o respecto de excepciones de previo y especial

<sup>4</sup> Ver arts. 161 al 183 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (en lo sucesivo "CPCCN").

<sup>5</sup> Giuliani Penrouge, Carlos M. - Navarrine, Susana C., *Procedimiento Tributario*, en comentario al art. 171 de la Ley.

pronunciamiento, e "interlocutorias" aquellas que resuelven cuestiones de previo y especial pronunciamiento que no ponen fin al litigio<sup>6</sup>.

## 2) Forma

La instrucción de las causas que se someten a consideración del T.F.N. es realizada unipersonalmente por el vocal que resulte sorteado en los términos del art. 137 de la Ley, que establece en lo pertinente: "La distribución de los expedientes se realizará mediante sorteo público, de modo tal que los expedientes sean adjudicados a los vocales en número sucesivamente uniforme; tales vocales actuarán como instructores de las causas que les sean adjudicadas...".

Cuando la instrucción finaliza, son elevadas a Sala a efectos del dictado de la sentencia correspondiente<sup>7</sup>.

Conforme surge del artículo 59 del Reglamento de Procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación (en adelante RPTFN), dichas sentencias pueden ser dictadas de manera impersonal o adoptando la forma de votos individuales (el vocal instructor es el preopinante y los demás integrantes de la Sala emiten su voto siguiendo el orden que en la norma se establece).

El artículo citado contempla también las distintas situaciones que pueden presentarse como consecuencia de la vacancia y/o licencia de alguno de los vocales, de su excusación, o del incumplimiento de la obligación de emitir su voto en término —siempre en los casos en los que el vocal no sea el preopinante—<sup>8</sup>.

<sup>6</sup> Sin perjuicio de señalar que las mismas no son objeto del presente trabajo, cabe destacar que entre las formas anormales de terminación del procedimiento ante el T.F.N. no figuran la transacción (con excepción de lo previsto en el art. 187 del C.A.), la conciliación, ni la caducidad de instancia. Ver, entre otras, Dra. García Vissotto, Catalina, *El Procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y sus Instancias Superiores*, Cap. 20, ap. C), p. 381.

<sup>7</sup> El T.F.N. es un órgano colegiado, integrado por siete Salas de tres vocales cada una, cuatro de ellas con competencia impositiva y las restantes con competencia aduanera.

<sup>8</sup> Al respecto el art. 59 del RPTFN, establece que "...En los supuestos de excusación y licencia previstos en los arts. 166 segunda parte, de la ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones) y 1162 del Código Aduanero, sólo

En algunos supuestos especiales, la sentencia también puede ser dictada por el Tribunal convocando a plenario (lo que sucede cuando se necesita unificar jurisprudencia de las distintas Salas o reverter jurisprudencia plenaria anterior) —ver arts. 137 de la Ley y 73 del RPTFN<sup>9</sup>—.

### 3) Contenido

Entre los distintos temas que podrían ser aquí tratados, sólo nos referiremos a la declaración de inconstitucionalidad de las normas, a las liquidaciones y a la imposición de costas.

#### a) Declaración de inconstitucionalidad

La sentencia del T.F.N. no puede contener pronunciamiento alguno respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias y sus reglamentaciones.

---

*será requerido el voto de los vocales subrogantes cuando los miembros de la Sala no coincidan en la solución de la causa, salvo que el subrogante sea vocal preopinante.*

... *"Lo dispuesto precedentemente comprende el supuesto de excusación, salvo que quien se hubiere excusado sea el vocal preopinante, y asimismo el supuesto en el que —de conformidad con lo que dispone el reglamento interno— se produzca el incumplimiento de uno de los vocales (que no sea el preopinante) de la obligación de emitir su voto en término y dicha situación subsista al momento del vencimiento del plazo para dictar sentencia.*

*Igualmente será suficiente —para el dictado de la sentencia— el concurso de dos votos coincidentes cuando el vocal preopinante sea el único vocal titular de la Sala, esto es que si el segundo voto —es decir el del vocal subrogante que siga en el orden establecido en el art. 6º del presente reglamento— fuere coincidente, no será necesario el voto de otro vocal subrogante.*

*Los criterios precedentemente establecidos se aplicarán para el dictado de cualquier otra resolución o providencia que debiere emitir la Sala...".*

<sup>9</sup> El art. 73 del RPTFN, establece que: "El presidente o en su caso el vicepresidente del Tribunal dictará la resolución por la que se convoque a Plenario (art. 137, 2da. y 3er. párrafos de la ley 11.683, t.a. en 1978 y sus modificaciones) dentro de los quince días de notificada la elevatoria por la Sala o de producido el informe por la Secretaría General de la competencia de que se trate, y la reunión plenaria deberá llevarse a cabo dentro de los quince días siguientes al dictado de la citada resolución. Si el Plenario se hubiera convocado en los términos del tercer párrafo del art. 137 de la citada ley 11.683, la sentencia plenaria que establezca la doctrina legal a que se refiere el mencionado párrafo de la norma, será notificada a las partes intervinientes en la causa por la cual se hubiera efectuado la convocatoria juntamente con la sentencia en que la respectiva Sala haga aplicación de dicha doctrina".

Así lo establece el artículo 167 de la Ley (y el art. 1164 del C.A.)<sup>10</sup> norma en la cual, no obstante ello, se deja de lado tal limitación cuando la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse su interpretación.

Lo dicho no significa que el T.F.N. resulte incompetente para resolver cuestiones en las cuales el único fundamento de la recurrente o demandante sea un planteo de inconstitucionalidad.

La limitación no hace a su competencia sino que implica una restricción al contenido de sus pronunciamientos, por lo que, ante tal supuesto, podrá decidir el caso independientemente de lo alegado por las partes —en virtud del principio de inmediación consagrado por el artículo 146 de la Ley (art. 1143, C.A.)—, o pronunciarse, según el caso, acerca de la efectiva validez de la norma, es decir, sobre su constitucionalidad, puesto que a tales efectos no posee limitación alguna.

En cambio, "... podrá declarar, en el caso concreto, que la interpretación ministerial o administrativa aplicada no se ajusta a la ley interpretada...", supuestos en los cuales la sentencia será comunicada al organismo de superintendencia competente (art. 168, de la Ley y 1165, C.A.).

#### b) Liquidaciones

Es facultativo para el Tribunal practicar en la sentencia la liquidación de los tributos y accesorios, como así también fijar el importe de la multa. Ello así, toda vez que si lo estima

<sup>10</sup> Art. 167 de la Ley (y art. 1164, C.A.): "La sentencia no podrá contener pronunciamientos respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, o no ser que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por ese Tribunal".

Resultan interesantes las críticas y comentarios formulados al respecto por Abasco, entre ellas, la incorrecta diferenciación que se realiza entre normas tributarias y aduaneras, cuando en realidad estas últimas también son tributarias. Asimismo explica que "...hubiera sido suficiente referirse a leyes a secas, toda vez que ...el Tribunal no puede declarar la inconstitucionalidad de ninguna ley cualquiera fuere su carácter". Ver *Procedimientos Aduaneros*, Cap. III, pts. 24, ps. 237 y sigs.

conveniente, puede, en cambio, dar las bases precisas para ello, ordenando a las reparticiones recurridas (Dirección General Impositiva o Administración Nacional de Aduanas) que la practiquen en el término de treinta días, prorrogables por igual plazo y por única vez, bajo apercibimiento de practicarla el recurrente.

Si tal apercibimiento se hiciera efectivo, una vez practicada la liquidación por la actora, el Fisco sólo podría manifestar sus oposiciones, debiéndolo hacer, en su caso, al contestar el traslado que de ella se le correrá.

De la liquidación (haya sido ésta practicada por el Fisco originariamente o por la actora en caso de incumplimiento del primero) se dará traslado por cinco días a la contraria (se le remite la copia a la que hace referencia el art. 62, RPTFN), vencidos los cuales el Tribunal resolverá dentro de los diez días<sup>11</sup> y <sup>12</sup>.

#### c) Costas

Desde el 28 de abril de 1960, fecha en la cual comenzó a funcionar el T.F.N., las costas han tenido distinto tratamiento normativo (y sufrido varias modificaciones).

<sup>11</sup> El art. 168 de la Ley (art. 1166, C.A.) establece: "El Tribunal podrá practicar en la sentencia la liquidación del tributo y accesorios y fijar el importe de la multa, o si lo estimare conveniente, deberá dar las bases precisas para ello ordenando a las reparticiones recurridas que practiquen liquidación en el término de treinta días, prorrogables por igual plazo y una sola vez, bajo apercibimiento de practicarla el recurrente."

De la liquidación practicada por las partes, se dará traslado por cinco días, vencidos los cuales el Tribunal resolverá dentro de diez días. Esta resolución será apelable en el plazo de quince días, debiendo fundarse al interponer el recurso".

Por su parte, el art. 62 del RPTFN, dispone: "La liquidación será presentada por la repartición fiscal en duplicado, cuando deba practicarla el Fisco nacional. De igual modo procederá la parte actora o demandante cuando esté a su cargo practicar dicha liquidación".

<sup>12</sup> Si la actora conformara la liquidación presentada, el Tribunal no tiene facultades —con fundamento en el art. 146 de la ley 11.683 o 1143 del C.A.— para realizar una nueva liquidación que arroje una cantidad mayor y suplante la voluntad expresa del acreedor que aceptó el monto... (Conf. CNFed. Cont. Adm. Sala IV, "Unión Carbón Arg. S.A.I.C.", del 13-DI-1984, citado por el Dr. Sanz de Urquiza, Fernando G., en *El Proceso en el Tribunal Fiscal de la Nación*, como nota 45).

Originariamente, su imposición no estaba prevista en el procedimiento ante el Tribunal<sup>13</sup>, introduciéndose tal posibilidad recién a partir del 1º de enero de 1973 —fecha de entrada en vigencia de la ley 20.024<sup>14</sup>—, régimen que se mantuvo con la ley 20.046 y en lo sucesivo, hasta el dictado del decreto 1684/93 —de necesidad y urgencia—.

Hasta el año 1993, el Tribunal se encontraba facultado para eximir de los gastos causídicos a la vencida, ya sea en forma total o parcial, cuando se dieran determinados supuestos, como por ejemplo, cuestiones de hecho o derecho dudosas o de interpretación compleja, y/o respecto de las cuales existiera jurisprudencia contradictoria, expresándolas en el pronunciamiento bajo pena de nulidad.

A partir del mencionado decreto, la situación adquirió un matiz totalmente novedoso, fatalista y contrario a todos los principios procesales de nuestro ordenamiento jurídico general. Su artículo 7º, inciso c), apartado b), sustituyó el último párrafo del artículo 166 por el siguiente:

*"La parte vencida en juicio deberá, sin excepción alguna, pagar todos los gastos causídicos y costas de la contraria, aun cuando ésta no lo hubiere solicitado. A los efectos expresados serán de aplicación las disposiciones que rigen en materia de*

<sup>13</sup> El art. 156 de la Ley (t.o. en 1960, dec. 9744 del 18-VIII-1960) establecía que: "La sentencia del tribunal será dictada por mayoría absoluta de votos. Las costas serán en el orden causado pero a petición de parte, fijará el tribunal los honorarios de los profesionales intervinientes, las aranceles vigentes". Con la ordenación dispuesta por el decreto 5428 del 30-VIII-1968, la norma en cuestión, como art. 153, quedó redactada de la siguiente forma: "Realizada la audiencia de vista de la causa, el Tribunal dictará sentencia en el término de cinco días. Las costas serán en el orden causado, pero a petición de parte, fijará el Tribunal los honorarios de los profesionales intervinientes, aplicando los aranceles vigentes, cuyo abito será aplicable".

<sup>14</sup> Conforme enseñan Giuliani Ferraguz y Navarrina, la Exposición de Motivos de la ley 20.024 explicó en estos términos la reforma introducida: "Resulta acorde con los principios generales corrientes la imposición de costas al vencido, tal como ocurre en cualquier controversia jurisdiccional entre partes diferenciadas, ya que es injusto que la parte victoriosa deba soportar el costo de un litigio en el que le asista el Derecho. Simultáneamente, se prevé la posibilidad de que la medida ha de tener un efecto desalentador sobre quienes acuden al tribunal animados sólo de espíritu dilatorio", op. cit., en comentario al art. 166 de la Ley —texto anterior a la reforma del dec. 1684/93—.

arancel de abogados y procuradores para los representantes de las partes y sus patrocinantes así como las arancelarias respectivas para los peritos intervinientes".

Actualmente, aunque los sentenciantes adviertan que el tema que resuelven (o los motivos por los cuales rechazan un recurso o revocan la disposición recurrida) posee características suficientes como para decretar las costas por el orden causado, deben imponerlas a la vencida, debiendo dejar de lado ponderables consideraciones basadas en la racionalidad jurídica y en la equidad de los pronunciamientos<sup>15</sup>, sin más alternativas que, de estimarlo necesario, dejar a salvo su opinión personal aclarando, por ejemplo, que si bien deberían aplicarse las costas por el orden causado debido a que el resultado al que se arriba se fundamenta en circunstancias de características tales que así lo recomiendan, en virtud de la normativa comentada corresponde su imposición a la vencida.

Difícil resulta comprender los objetivos perseguidos por los creadores de tal reforma, que se aparta de los principios vigentes en el Derecho procesal general<sup>16</sup> y coarta inexplicablemente las facultades de los miembros del Tribunal, toda vez que tampoco se hace ninguna referencia a ella en la Exposición de Motivos del decreto o en su mensaje de elevación.

<sup>15</sup> Coincidimos con Sanz de Urquiza cuando señala: "La reforma se ha apartado de la tradición, al consagrar el principio de que la derrota es el fundamento de la condena en costas, con prescindencia de la buena fe del vencido...", y que "...la nueva norma, obliga al Tribunal a decidir mecánicamente una cuestión que debe ser obra de justicia y equidad...". Sanz de Urquiza, op. cit., Cap. 8, pto. 1, ps. 117-118.

<sup>16</sup> El CPCCN, en su art. 68 establece, como principio general, que: "La parte vencida en el juicio deberá pagar todos los gastos de la contraria, aun cuando ésta no lo hubiese solicitado". Sin embargo, con gran acierto legislativo, ante el rigor de la norma, a continuación dispone que: "...el juez podrá eximir total o parcialmente de esta responsabilidad al litigante vencido, siempre que encontrare mérito para ello, expresándolo en su pronunciamiento, bajo pena de nulidad". Cabe señalar que, como toda norma supletoria, su aplicación al procedimiento ante el T.P.N. está prevista para aquellos asuntos no contemplados por las normas especiales de tal procedimiento, por lo cual, en lo que a este artículo se refiere, la supletoriedad no es procedente (ni lo era). Pero también es cierto que las disposiciones pertinentes del art. 168 resultaban concordantes con éste.



### III. LLAMAMIENTO DE AUTOS A SENTENCIA

En forma necesariamente previa al dictado de las sentencias, el Tribunal debe dictar un proveído poniendo los "autos a sentencia"<sup>17</sup>.

La oportunidad para ello no siempre tuvo una regulación tan precisa como la que posee actualmente, toda vez que con anterioridad al dictado del decreto 1684/93, ni la Ley ni el C.A., establecían plazo alguno al efecto.

Siendo que a partir de dicho acto se iniciaba (al igual que en la actualidad) el cómputo del plazo para dictar la sentencia<sup>18</sup>, tal omisión era sumamente grave puesto que se dejaba abierta la posibilidad de que, por diversas circunstancias, el pronunciamiento final se demorara considerablemente ante la falta de llamamiento de autos.

Afortunadamente, en aras de una mayor claridad y celeridad procesal, el mencionado decreto en su artículo 7° inciso o), modificó esa situación agregando un párrafo a continuación del segundo del artículo 166 de la Ley (y un segundo párrafo al art. 1158, C.A.) por el cual se fijó un plazo de cinco días y otro de diez, para que la Sala emita, según los casos, tal proveído. La norma, en lo pertinente, quedó redactada de la siguiente manera:

*"Cuando no debiera producirse prueba o vencido el término para alegar, o celebrada la audiencia para la vista de la causa, en su caso, el Tribunal pasará los autos para dictar sentencia..." (1er. párr.) (...) "La Sala efectuará el llamado de autos dentro de los cinco o diez días de que éstos hayan sido elevados por el vocal instructor o de haber quedado en estado de dictar sentencia según se trate de los casos previstos por el artículo 153 y 154 o 158, respectivamente, computándose los términos establecidos por el artículo 170 a partir de quedar*

<sup>17</sup> Existen pronunciamientos para cuyos dictados no es necesario llamar autos a sentencia, alguno de los cuales incluso pueden poner fin a la causa, pero ninguno es de aquellos cuyo estudio nos convoca en el presente trabajo. Podemos mencionar al respecto sentencias que resuelvan recursos de amparo o que habiliten o no la instancia ante el T.F.N. en recursos de apelación por retardo en materia aduanera, que resuelvan allanamientos o que homologan desistimientos.

<sup>18</sup> Arts. 170 de la Ley, y 1167 del C.A.

*filme el llamado\** —párrafos tercero del art. 166 y segundo del 158, C.A.—<sup>19</sup>.

El primero de los plazos indicados (cinco días) está establecido para las cuestiones de puro derecho respecto del fondo de la causa, y para los casos en los que deban resolverse excepciones opuestas, en las que se hubiera producido prueba o no, siempre que el tratamiento de éstas haya sido declarado como de previo y especial pronunciamiento<sup>20</sup>, y comienza a correr desde que la causa fue elevada a Sala.

El segundo (diez días) ha sido fijado para el dictado de sentencias definitivas a pronunciarse sobre el fondo de las causas en las cuales se hubiere producido prueba, como así también para el caso de excepciones opuestas por las partes cuyo tratamiento haya sido dispuesto con el fondo y respecto de las cuales se haya producido prueba<sup>21</sup> y se inicia cuando la causa ha quedado "en estado de dictar sentencia".

Al respecto, se ha dicho que "... ha quedado claro que el plazo (que ahora existe) para efectuar el llamamiento tiene,

<sup>19</sup> Los arts. 153, 154, 156 y 170 de la Ley se corresponden con los arts. 1149, 1150, 1155 y 1167 del C.A.

<sup>20</sup> El art. 31 del RPTFN, establece: "En los casos en los que se hubieren planteado excepciones y se hubiera resuelto su tratamiento con carácter previo, y a la vez se hubiera ordenado prueba sobre dichas excepciones, el vocal fijará un plazo para su producción, el que no podrá exceder de sesenta días sin posibilidad de prórroga pero sin perjuicio de las medidas para mejor proveer que se pudieren disponer. Producida la prueba dentro del plazo fijado, o vencido dicho plazo o, en su caso, cumplidas las medidas para mejor proveer ordenadas, el vocal declarará la clausura del período probatorio y una vez firmes, elevará de inmediato los autos a la Sala".

Por su parte el art. 49, dispone: "En los casos en que se hubiera dispuesto la elevatoria a Sala en las situaciones planteadas en los arts. 30 y 31 de este reglamento, dicha Sala efectuará el llamamiento de autos dentro de los cinco días de la referida elevatoria".

Aquí, el plazo para llamar autos a sentencia para resolver excepciones previas, es (al igual que para las cuestiones de puro derecho respecto del fondo de la causa) de cinco días, y corre a partir de la elevatoria a Sala. La igualdad de tratamiento que en este punto da la ley a las excepciones previas sin diferenciar si en ellas se produjo o no prueba, encuentra fundamento en el hecho de que, ni en la Ley ni en el RPTFN se otorga el derecho de alegar respecto de las pruebas que se hubieran producido durante la sustentación de las mismas.

<sup>21</sup> Supuesto este último que se verá en el apartado 4) del presente párrafo.

cualquiera sea el supuesto, un punto de partida preciso, que será, según el caso, la elevatoria a Sala, o la agregación de los alegatos, o el vencimiento del plazo para ello, o la realización de la audiencia para la vista de causa. Actos todos indicativos de que así —siempre en su caso— los autos quedan en estado de dictar sentencia...<sup>22</sup>

No obstante ello, el tema así planteado generó algunos interrogantes. Nos referiremos a aquéllos respecto de los cuales hicimos una genérica mención al inicio del presente trabajo:

*1) ¿Cuándo se considera que las causas han quedado "en estado de dictar sentencia" a los fines del cómputo del plazo de diez días establecido por el artículo 166 de la Ley?*

La expresión "en estado de dictar sentencia" contenida en el mencionado artículo 166, se encuentra necesariamente vinculada con las disposiciones del artículo 158 (art. 1155, C.A.), en cuanto dispone que una vez vencido el término de prueba o diligenciadas las medidas para mejor proveer que hubiere ordenado, el vocal instructor deberá declarar su clausura y elevar los autos a la Sala, la que de inmediato los pondrá a disposición de las partes para que produzcan sus alegatos, por el término de diez días o bien convocará audiencia para la vista de la causa<sup>23</sup>, la que deberá realizarse dentro de los veinte días de la elevatoria.

La causa queda en estado de dictar sentencia cuando se han agregado los alegatos (ver 1er. párr., art. 166) —o cuando ha finalizado la etapa para ello— o bien cuando se ha producido la audiencia para la vista de causa (este último, instituto procesal en desuso) toda vez que no existe ningún otro paso legal a seguir que no sea el llamamiento de autos.

No obstante, en la práctica, tendremos ante nosotros distintos momentos:

a) el del vencimiento del plazo establecido para alegar —que puede o no coincidir con la fecha de presentación del último alegato—;

<sup>22</sup> Zurino, Vera - Sarli, Jorge C. "Procedimientos en materia aduanera: reforma del Código Aduanero por decreto 1684/93", en *Derecho Tributario*, T. VII, p. 606 ("Referencia especial al art. 1156").

<sup>23</sup> Esto sólo cuando por este fundado entendido necesario un debate más amplio.

b) el de la fecha en la cual la Secretaría General deja constancia del vencimiento y eleva los autos a la Sala a sus efectos; y

c) el de la fecha de recepción de las actuaciones en Sala.

En nuestra opinión, resultaría conveniente que el plazo para poner autos a sentencia empiece a correr a partir de la fecha en la cual la Secretaría General deja la aludida constancia y eleva los autos a la Sala, siempre y cuando tal constancia sea emitida dentro de un tiempo razonable (v.gr., no más de dos días) y la elevatoria sea realizada en la misma fecha de la constancia.

El trámite de los alegatos se desarrolla en un ámbito físico distinto al de la Sala que los ordenó, y ésta, si bien lleva acabado control del vencimiento de dichos plazos, no tiene contacto directo con las actuaciones, las que se encuentran en Secretaría General<sup>24</sup>, a lo que puede agregarse que, vencido el plazo para alegar (habiendo sido presentados o no uno o ambos alegatos), el expediente podría llegar a Sala habiendo transcurrido algunos días del plazo para llamar autos a sentencia.

*2) El dictado de un acto de Sala anterior al llamamiento de autos a sentencia, ordenando la producción de medidas para mejor proveer, ¿suspende dicho llamamiento hasta el cumplimiento de esta última?*

Las medidas para mejor proveer de Sala pueden ser dispuestas "... en cualquier estado de la causa...", anterior a la sentencia (arts. 159 de la Ley y 1156, C.A.). Por ende, a partir de la elevatoria a Sala, pueden ordenarse antes o después del auto que llama a sentencia.

Cuando tales medidas se ordenan con anterioridad al llamamiento de autos, este último acto deberá cumplirse igualmente dentro de los plazos establecidos por el artículo 166 de la Ley, toda vez que no existe norma alguna que permita postergarlo o suspenderlo.

<sup>24</sup> El art. 51 del RPTFN, establece: "La Sala dispondrá que por Secretaría General se entreguen los expedientes a las partes, por su orden y por el plazo de cuatro días cada una, dejándose constancia de ello en mesa de entradas a efectos de que practique sus alegatos por escrito".

De lo contrario, el plazo para llamar a sentencia dependería del cumplimiento de dichas medidas, las que según los casos, podrían incluso no cumplirse.

Resulta ilustrativo al respecto lo sostenido por los autos citados en la nota 22 (aunque se refieran a normas equivalentes del C.A.): "... Si se dispone una medida en los términos del artículo 1156 es evidente que el Tribunal considera que los autos quedarán realmente en estado de dictar sentencia una vez cumplida esa medida. Los actos que marcan el punto de partida del plazo para el llamamiento son los que normal o habitualmente indican el estado de dictar sentencia, el cual puede resultar recién como consecuencia de esa medida del artículo 1156. Sin embargo, los actos procesales que marcan el referido punto de partida son los resultantes del artículo 1158 a raíz de su remisión a los artículos 1149, 1150 y 1155, y son, en su caso, los pasos procesales reglada y necesariamente previos al llamamiento, mientras que la medida del artículo 1156 —no mencionado en el artículo 1158— es obviamente eventual. En consecuencia, el llamamiento de autos debe realizarse independientemente de disponer eventualmente una medida en los términos del artículo 1156..."<sup>25</sup>.

El dictado de medidas para mejor proveer de Sala sólo suspende, hasta su producción, el transcurso del plazo para dictar sentencia<sup>26</sup> y lo amplía en treinta días (conforme lo dispone el propio art. 159), pero de ningún modo suspende el plazo para poner los autos a sentencia<sup>27</sup>.

<sup>25</sup> Zunino, Corsi - Sarli, Jorge C., op. cit. p. 605. Los arts. 1156, 1158, 1149, 1150 y 1155 del C.A. se corresponden con los arts. 159 (el que además contiene disposiciones relativas a la audiencia para la vista de causa), 165, 153, 154 y 158 de la Ley.

<sup>26</sup> Los días que requiera su cumplimiento no se computan, ello así en los términos del art. 34, inc. 3º, último párrafo, del CPCCN, aplicable supletoriamente conforme lo establecido por el art. 179 de la Ley (art. 1174, C.A.). Sin perjuicio de ello, entendamos que si se dispusiera la realización de una medida para mejor proveer y fuera cumplida, y a posteriori se advirtiera la necesidad de ordenar una nueva, el tiempo transcurrido entre el cumplimiento de la primera y la fecha del auto que ordena la segunda deberá considerarse "plazo transcurrido", es decir, deberá restarse del plazo para sentenciar, a no ser que la segunda sea consecuencia de la insuficiente contestación de la primera o estén relacionadas como causa y efecto una respecto de la otra (que una sea continuación necesaria de la otra), ya como aclaratoria, complementaria, etc.

<sup>27</sup> Este supuesto no debe ser confundido con el dictado de medidas para mejor proveer previsto por el nuevo art. 158 de la Ley (art. 1156,

3) *En las causas de puro derecho, ¿es necesario que quede firme el auto de elevatoria a Sala para que comience el cómputo del plazo para llamar autos a sentencia?*

La pregunta, como sabemos, es extensible a los casos en los cuales deban resolverse excepciones declaradas como de previo y especial pronunciamiento (se haya o no producido prueba al respecto), toda vez que en ambos casos, el plazo para llamar a sentencia corre a partir de la elevatoria de la causa a la Sala.

De la interpretación literal de la norma surge que el plazo de cinco días para llamar autos a sentencia comienza a correr desde la fecha del proveído por el cual se dispone la elevatoria de la causa a Sala, y no desde que dicho auto queda firme.

Ni el ya transcripto tercer párrafo del artículo 166 de la Ley, ni el artículo 49 del RPTFN, establecen que dicho auto deba quedar firme. Por lo demás, cuando el legislador ha querido que un plazo se compute a partir de quedar firme determinado pronunciamiento, así lo ha establecido expresamente (por ejemplo, en la última parte del mismo párrafo del art. 166, cuando se refiere al cómputo del plazo para dictar las sentencias: "a partir de quedar firme el llamado").

No obstante ello, la práctica tribunalecia hace recomendable la interpretación en sentido contrario, ello así puesto que puede suceder, entre otras circunstancias, que el auto que dispone la elevatoria aún no haya sido notificado a las partes y ya haya transcurrido el plazo para poner los autos a sentencia<sup>28</sup>.

---

C.A.), las que son dispuestas por el vocal instructor, y en una etapa distinta del procedimiento. Ellas son ordenadas antes del cierre del período probatorio, y revisten características particulares. Parte de la doctrina interpreta que llamar "medidas para mejor proveer" a las que dicta el vocal instructor es un error. Así, por ejemplo, Sarrá de Urquiza sostiene que "...no es técnicamente correcto que el vocal instructor dicte una medida para mejor proveer pues ésta la dispone la Sala interviniente (de conformidad con lo establecido en los arts. 159, ley 11.583 y 1156, C. A.), porque el vocal sólo dispone medidas de instrucción, conforme al carácter inquisitivo del proceso ante el Tribunal...", op. cit., Cap. 8, pto. 4, ps. 100-1011.

<sup>28</sup> En tal sentido, se ha interpretado que a efectos del cómputo del plazo para poner autos a sentencia debe primero quedar firme el que dispone la elevatoria a Sala. *Idem* nota anterior, Cap. 7, p. 108.

4) *¿Desde cuándo se computa y cuál es el plazo para llamar autos a sentencia en aquellas causas en las cuales el tema a resolver es una excepción cuyo tratamiento fue dispuesto con el fondo de la causa y en cuya sustanciación se produjo prueba?*

Ya nos hemos referido suficientemente al tratamiento que la Ley da a las excepciones declaradas como de previo y especial pronunciamiento (con o sin producción de prueba a su respecto) por lo que resta ver qué sucede cuando, no obstante haber sido planteadas como "cuestiones previas", el Tribunal decide tratarlas con el fondo de la causa.

Si no existiera prueba a producir sobre el fondo de la causa, ni acerca de la excepción que con él se resuelve tratar, nos encontraríamos, obviamente, frente a un supuesto igual al de las cuestiones de puro derecho.

Pero si se produjera prueba respecto de la excepción tratada con el fondo de la causa (habiendo o no prueba ofrecida en relación a este último), el plazo para llamar autos a sentencia será el de diez días, y comenzará a correr desde que la causa "quede en estado de dictar sentencia", esto es, desde el vencimiento del plazo para alegar, sencillamente porque respecto de esta prueba, aunque relativa a la excepción opuesta, está prevista la producción de alegatos.

El artículo 32 de RPTPN, dispone en lo pertinente que: *"En los casos... en los que se hubiere resuelto tratar las excepciones... con el fondo y a la vez se hubiera ordenado prueba sobre dichas excepciones (ordenándose o no prueba sobre el fondo), el vocal fijará el o los plazos previstos en el artículo 155 de la Ley (L.o. 1978 y sus modificaciones) y el artículo 1151 del C.A., vencidos los cuales... se dispondrá la clausura del período probatorio y una vez firme se elevarán de inmediato los autos a la Sala".*

Complementariamente, su artículo 50 agrega que: *"En los casos en que se hubiera dispuesto la elevación a Sala en las situaciones previstas en el artículo 32 de este reglamento, dicha Sala pondrá de inmediato los autos para alegar... En estos supuestos, vencido el plazo para alegar... la Sala efectuará el llamado de autos dentro de los diez días".*

Por ello nos parece muy acertada y esclarecedora la conclusión a la que arriban Zunino y Sarli: "... cabe concluir que el plazo de cinco días se da en todos los supuestos en los cuales la Sala no deba poner los autos para alegar (o llamar a

audiencia de vista de causa) y que el plazo de diez días es para cuando la Sala hubiera puesto —porque así correspondía— los autos para alegar (o convocado a audiencia de vista de causa)<sup>28</sup>.

#### IV. PLAZOS PARA DICTAR SENTENCIA

Vimos que el plazo establecido por la Ley para el dictado de la sentencia comienza a correr desde la fecha en la que la providencia por la cual se ponen los "autos a sentencia" queda firme<sup>29</sup>.

Dicho plazo difiere según se trate de sentencias que resuelvan excepciones previas, causas de puro derecho o cuestiones de fondo respecto de las cuales se hubiera producido prueba.

Al respecto, el artículo 170 de la ley (y el art. 1167, C.A.), establece, en lo pertinente, que:

*"Salvo lo dispuesto en el artículo 159, la sentencia deberá dictarse dentro de los siguientes términos, contados a partir del llamamiento de autos para sentencia:*

- a) cuando resolviere excepciones tratadas como cuestiones previas y de especial pronunciamiento: quince días;*
- b) cuando se tratase de la sentencia definitiva y no se produjeran pruebas: treinta días;*
- c) cuando se tratase de la sentencia definitiva y hubiere mediado producción de prueba en la instancia: sesenta días".*

<sup>28</sup> Zanino, Cora - Sarli, Jorge C., op. cit.

<sup>29</sup> Tal providencia queda firme a partir de los tres días de su notificación, ello como consecuencia de lo dispuesto por el art. 71 del RPTFN, en cuanto dispone que "Las providencias o resoluciones dictadas durante la tramitación de la causa, que no fueren las sentencias definitivas o los pronunciamientos a que se refieren los arts. 169 y 171 de la ley 11.693 (i.e. en 1978 y sus modificaciones) y 1166 y 1168 del Código Aduanero, sólo podrán ser objeto del recurso de reposición, el que se registrá, en cuanto a la forma y trámite, por los arts. 239 y 240 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. La resolución que recaiga no podrá ser objeto de recurso alguno".



De la simple lectura de la norma se advierte que en los casos aludidos en el inciso b), el plazo para sentenciar es de treinta días, mientras que en los del inciso c) dicho plazo es de sesenta días, por lo que bien puede interpretarse que el término se duplica cuando durante la sustanciación de la causa se ha producido prueba.

Tal circunstancia —que por lo demás resulta muy razonable dadas las mayores cuestiones que deben analizarse en un caso respecto del otro<sup>31</sup>— no se presenta respecto del plazo para resolver excepciones previas.

En efecto, ya sea que en relación a las mismas se hubiera producido prueba o no, el plazo para resolverlas es de quince días.

Si bien aparentemente resulta más sencillo resolver tales cuestiones, ello no siempre es así, y dependerá de los temas concretos que en ellas se debatan.

No obstante ello, tal diferencia de complejidad ha sido tenida en cuenta por el legislador al fijar un plazo para ello equivalente al cincuenta por ciento del establecido en el inciso b) y al veinticinco por ciento del fijado en el inciso c).

Pero la prueba producida (ya sea respecto de la cuestión de fondo como de la cuestión previa) debe ser debidamente merituada por el sentenciante, por lo que su existencia genera la necesidad de un plazo mayor que así lo permita.

Es por ello que, en nuestra opinión, para resolver excepciones previas también debería haber dos plazos distintos: uno para las que sean de puro derecho —que bien podría ser el actual de quince días del inciso a)— y otro para aquellas respecto de las cuales se haya producido prueba (el cual, de respetarse la misma relación temporal establecida para los casos de los incisos b) y c), debería ser de treinta días).

Los plazos establecidos por el artículo 170, pueden resultar ampliados o suspendidos por distintas causas:

<sup>31</sup> Tan así es, que incluso en aquellos casos en los cuales no obstante haberse ordenado la producción de prueba, la misma, por distintos motivos, no sea cumplida, la causa será declarada de puro derecho y a efectos de su resolución se computará el plazo establecido en el inc. b) del art. 170.

### 1) Ampliación

#### a) Dictado de medidas para mejor proveer de Sala

El dictado de medidas para mejor proveer produce, como vimos, la ampliación del plazo para dictar sentencia en treinta días —motivo por el cual incluso se formula la expresa exclusión con la que se inicia el transcripto art. 170—<sup>32</sup>.

#### b) Intervención necesaria de vocales subrogantes

Otra de las causas de ampliación es la prevista en el párrafo incorporado al artículo 170 de la ley (y al 1167, C.A.), por el decreto 1684/93, por el que se establece que: "...la intervención necesaria de vocales subrogantes determina la elevación al doble de los plazos previstos".

Consecuentemente, en el artículo 60 del RPTFN se dispuso que en los casos en los que el vocal subrogante deba intervenir para dictar sentencia debido a la licencia o excusación del vocal que hubiera correspondido, ya sea como preopinante o, sin serlo, por intervención necesaria en razón de la no coincidencia de los otros dos vocales, los respectivos plazos previstos en el artículo 170 de la Ley y el artículo 1167 del C.A., así como el plazo previsto en el artículo 165 de la citada ley y en el artículo 1161 del citado código, se elevaran al doble.

#### c) Resolución del Poder Ejecutivo

El artículo 172 de la ley (art. 1169, C.A.) dispone: "Los plazos señalados en este Título se prorrogarán cuando el Poder Ejecutivo resolviere de modo general establecer términos mayores en atención al cúmulo de trabajo que pesare sobre el Tribunal, demostrado por estadísticas que éste le someterá".

La norma no se refiere sólo a los plazos establecidos para dictar sentencia, sino a todos los plazos del Título II de la Ley, dando se regula el procedimiento ante el T.F.N.

Antes de la reforma introducida por el decreto 1684/93, este artículo también establecía la posibilidad de ampliación de plazos por acuerdo de partes y hasta un máximo de sesenta días.

<sup>32</sup> Ver al respecto comentarios formulados en el § III, pto. 2 del presente trabajo.

Ese párrafo se derogó, pero se incorporaron normas como las contenidas en los artículos 151 segundo párrafo, y 153 in fine de la Ley (arts. 1146 y 1151, 2do. párr., C.A.).

## 2) Suspensión de los plazos para dictar sentencia

Los plazos establecidos por el artículo 170 de la Ley (y por el art. 1167, C.A.), en armonía con lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 11 del decreto 1684/93, no correrán cuando se trate de causas asignadas a vocales que se encuentren vacantes al momento de cumplirse el último acto procesal previo al llamamiento de autos, en cuyo caso tales plazos comenzarán a contarse a partir de la fecha en que las mismas se cubran con vocales titulares (ver art. 75, 2do. párr., RPTFN).

Otro supuesto de suspensión del plazo es el previsto en el artículo 63 del RPTFN, en cuanto establece que *"en los casos de licencia del vocal que debiere emitir su voto (como propinante o no), por un período igual o inferior al plazo que en el particular estuviere establecido para dictar sentencia, se suspenderá dicho plazo por el lapso de la licencia"*.

## V. INCUMPLIMIENTO DE LOS PLAZOS

Los últimos dos párrafos del artículo 170 de la Ley (art. 1167, C.A.), establecen importantes consecuencias para el caso de producirse el vencimiento de los plazos previstos para dictar sentencia:

*"Cuando se produjere la inobservancia de los plazos previstos, la Sala interviniente deberá llevar dicha circunstancia a conocimiento de la presidencia en todos los casos, con especificación de los hechos que la hayan motivado, la que deberá proceder al relevamiento de todos los incumplimientos registrados para la adopción de las medidas que correspondan."*

*"Si los incumplimientos se reiteraran en más de diez oportunidades o en más de cinco producidas en un año, el presidente deberá, indefectiblemente, formular la acusación a que se refiere el primer párrafo del artículo 134, en relación a los vocales responsables de dichas incumplimientos"*.

Por su parte, el artículo 134 establece la remoción de los miembros del Tribunal, sus causales y su forma.

En su primer párrafo, dispone: *"Los miembros del Tribunal sólo podrán ser removidos previa decisión de un jurado presidido por el procurador del Tesoro de la Nación, e integrado por cuatro miembros abogados y con diez años de ejercicio de la profesión nombrados anualmente por el Poder Ejecutivo a propuesta del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal. La causa se formará obligatoriamente si existe acusación del Poder Ejecutivo o del presidente del Tribunal y sólo por decisión del jurado si la acusación tuviera cualquier otro origen. El jurado dictará normas de procedimiento que aseguren el derecho de defensa y el debido trámite de la causa"*.

Puede advertirse sin mayores esfuerzos la excesiva severidad de la medida.

Tal como está redactado en lo pertinente el artículo 170, la comunicación a cargo de la Sala es obligatoria para sus miembros, a lo que cabe agregar que llegado el caso, la denuncia que deberá efectuar la presidencia del Tribunal no deja abierta otra alternativa posible que la formación de la causa en los términos establecidos por el artículo 134 citado.

En cambio, si la denuncia la realizara una persona distinta (excepto el Poder Ejecutivo), encuadrando el incumplimiento directamente en alguna de las causales de remoción previstas en el artículo 134, la formación de la causa quedaría librada a la decisión que en tal sentido adopte el jurado.

Es importante destacar que los eventuales incumplimientos que podrían desencadenar el juego de las normas citadas precedentemente, sólo se refieren a los plazos establecidos para dictar sentencia y no a otros producidos en otras etapas del proceso, lo que no significa que, según los casos, estos últimos no puedan ser encuadrados en otras causales de remoción, siendo aplicables aquí las mismas consideraciones efectuadas en el apartado anterior, ya que la formación de la causa dependerá de lo que al respecto resuelva el jurado (obviamente, siempre y cuando no se trate de una denuncia efectuada por Poder Ejecutivo o por el presidente del Tribunal).

## VI. RECURSOS CONTRA LOS PRONUNCIAMIENTOS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Los recursos que pueden ser interpuestos varían, obviamente, según cuáles sean los pronunciamientos que se recurren.

### 1) Recurso de aclaratoria

La sentencia dictada por el Tribunal, y notificada a las partes, no puede ser modificada por el propio Tribunal, pero si en ella existieran conceptos confusos, errores materiales (tales como errores matemáticos, confusiones con determinados nombres de personas o lugares, o con calidades de partes, etc.) o se omitiera resolver puntos incluidos en el litigio, las partes podrán interponer el llamado recurso de aclaratoria, a efectos de que el mismo sentenciante las subsane.

Dicho recurso, está previsto por el artículo 173 de la Ley (concordante con el art. 1170, C.A.) que establece: "*Notificada la sentencia, las partes podrán solicitar, dentro de los cinco días, que se aclaren ciertos conceptos oscuros, se subsanen errores materiales, o se resuelvan puntos incluidos en el litigio y omitidos en la sentencia*"<sup>23</sup>.

La Sala que dictó la sentencia recurrida tiene ocho días para resolver el recurso de aclaratoria, sin sustanciación (art. 64, RPTFN), y su interposición no interrumpe ni suspende el plazo para interponer el recurso de apelación contra la sentencia.

### 2) Recurso de apelación contra regulaciones de honorarios

Los recursos interpuestos contra las regulaciones de honorarios deben concederse en los términos del artículo 244 del CPCCN, el que establece que:

<sup>23</sup> "Sin perjuicio de la facultad que, antes de la notificación de la sentencia (salvo en el supuesto de errores numéricos, los cuales pueden corregirse aun posteriormente), tiene la Sala sentenciante de *corregir errores materiales, aclarar conceptos oscuros, o suprir cualquier omisión de la sentencia acerca de las pretensiones discutidas en el litigio, siempre que la admisión, aclaración o agregado no altere lo sustancial de la decisión* (art. 26, inc. 2º), CPCCN, de aplicación regulatoria), la Ley y el C.A. conceden a las partes la posibilidad de interponer recurso de aclaratoria". Ver García Vázquez, op. cit., Cap. 21, ep. B), p. 389.

*"No habiendo disposiciones en contrario, el plazo para apelar será de cinco días.*

*" Toda regulación de honorarios será apelable. El recurso de apelación deberá interponerse y podrá fundarse dentro de los cinco días".*

Ello así toda vez que dicho recurso no está contemplado expresamente en la normativa especial de la materia, debiéndose acudir a las disposiciones contenidas en el ordenamiento legal citado, de aplicación supletoria en los términos del artículo 179 de la Ley (y art. 1182, C.A.).

No obstante las distintas modificaciones sufridas por la Ley Procesal Tributaria, ninguna de ellas subsanó tal omisión, por lo que en la actualidad, la sentencia dictada por el Tribunal poniendo fin al litigio debe ser apelable, como vimos dentro de los treinta días de notificada, mientras que las relativas a honorarios, deben serlo dentro de los cinco días de su notificación y no necesitan ser fundadas.

Esta diferencia no trae mayores complicaciones cuando la regulación de honorarios no se encuentra contenida en la sentencia (ya sea porque los mismos hayan sido diferidos hasta el momento de quedar firme la liquidación ordenada, o porque las partes no hayan denunciado oportunamente su número de C.U.I.T., etc.), pero resulta muy poco práctico cuando los honorarios son regulados en su parte resolutive.

Por lo demás, no encontramos razón alguna para mantenerla, y menos aún para que el plazo para recurrir las sentencias se haya fijado en el excesivo término de treinta días.

Consideramos que debería establecerse un plazo igual, y de cinco días, tanto para recurrir la sentencia definitiva como para las regulaciones de honorarios, ya sea que éstas estén contenidas en las primeras (unificándose tramitación), o si se tratara de actos distintos.

### *3) Recurso de apelación contra liquidaciones*

Conforme lo establecido en el segundo párrafo *in fine* del ya mencionado artículo 169 de la Ley (art. 1186, C.A.), la resolución del Tribunal que apruebe o modifique las liquidaciones realizadas por las partes son apelables dentro de los quince días de notificadas.

El recurso se interpone y funda en el mismo acto.

*4) Recurso de apelación contra sentencias que resuelven cuestiones previas que no ponen fin al litigio (Recurso de apelación retardada)*

El artículo 171 de la Ley (art. 1168, C.A.) establece: "Si la sentencia decidiera cuestiones previas que no ponen fin al litigio, la posibilidad de apelarla quedará postergada hasta el momento de apelarse la sentencia definitiva"<sup>24</sup>.

Esta disposición encuentra fundamento, entre otras circunstancias, en la necesidad de evitar posibles dilaciones en la tramitación de la causa como las que implicarían la elevación por tal motivo de los autos a la Cámara Nacional de Apelaciones.

El artículo se refiere a la apelación de pronunciamientos interlocutorios, como ser, en lo que aquí interesa, las sentencias que resuelven excepciones tratadas como de previo y especial pronunciamiento, sin poner fin al litigio.

Al respecto cabe señalar que si bien el recurso de apelación interpuesto antes de la oportunidad procesal prevista puede ser rechazado, la parte no perderá su derecho de apelar debidamente en el futuro, por lo que, en nuestra opinión, el Tribunal debería concederlo dejando expresa constancia de que lo hace en los términos del artículo citado, difiriendo la oportunidad para expresar agravios para el momento de cumplirse tal acto respecto de la sentencia de fondo, o para dentro de los quince días contados a partir del último día del plazo de que gozaba para apelar dicha sentencia de fondo.

También podría tenerse presente la apelación para su oportunidad, caso en el cual el Tribunal debería concedérsela al hacer lo propio con el recurso de apelación interpuesto respecto de la sentencia de fondo, o el último día del plazo de treinta días para ello, según la misma sea apelado o no.

La primera de las posibilidades implica, de alguna manera, una carga para la recurrente, en el sentido de que es ella quien deberá recordar expresar sus agravios llegado el

<sup>24</sup> Refiriéndose a este recurso, el Tribunal resolvió: "Debe aplicarse análogamente a otras interlocutorias, el sistema de apelación retardada consagrado por el art. 146 de la ley 11.683 (L.c. 1974) para las sentencias que deciden cuestiones previas", TFM, 9/163, S-V-1978, "Lechiguano S.A.", D.F., t. XXVIII-1182.

momento oportuno (acto que tal vez deba realizarse mucho tiempo después de la fecha de apelación, de acuerdo a las características particulares de la causa).

La segunda alternativa, a la inversa, deja el problema al Tribunal, quien no deberá olvidar conceder el recurso interpuesto en el momento indicado.

### 5) Recurso de revisión y apelación limitada

A diferencia del C.A., en el cual el recurso es correctamente denominado "de apelación" (art. 1171), la Ley lo ha llamado "de revisión y apelación limitada".

Parte de la doctrina ha criticado esta última denominación, señalando que "...no debería haberse empleado la terminología recurso de revisión ya que ésta tiene otra significación procesal, puesto que el mencionado recurso de revisión, en principio, sólo puede interponerse cuando haya recaído sentencia firme, lo que no ocurre con el previsto en las aludidas normas"<sup>25</sup>.

Dicho recurso se interpone contra las sentencias definitivas que resuelven el fondo de la cuestión planteada o excepciones previas que ponen fin al litigio, y se encuentra regulado por los artículos 174 al 178 de la Ley (y los arts. 1171 al 1173, C.A.).

Debe ser interpuesto ante el T.F.N., para ante la Cámara Nacional competente<sup>26</sup> dentro de los treinta días de haber sido notificada la sentencia que se recurre.

Si dentro del plazo mencionado el recurso no fuera interpuesto, la sentencia pasará en autoridad de cosa juzgada y deberá cumplirse dentro de los quince días de quedar firme —arts. 174, Ley y 1171, C.A.—<sup>27</sup>.

<sup>25</sup> García Vizcaino, *op. cit.*, Cap. 21, pto. C), p. 390.

<sup>26</sup> Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal. (Ver art. 33, dec. ley 128558).

<sup>27</sup> El art. 47 del RPTFN, dispone: "La interposición del recurso a que se refieren el art. 174 de la ley 11.683 (l.a. 1978 y sus modificaciones) y el art. 1171 del Código Aduanero, se deducirá por escrito, en el plazo de treinta días, sin sujeción a forma alguna (salvo lo establecido en el último párrafo del citado art. 174 y en el segundo párrafo del citado art. 1171) manifestando expresamente la intención de apelar. Si el recurso no fuere presentado en término a la Dirección General Impositiva no acompañara la autorización del art. 175 de la ley 11.683 (l.a. 1978 y sus modificaciones), el



Tanto la Dirección General Impositiva como la Administración Nacional de Aduanas, tienen derecho a apelar las sentencias, aunque respecto de la primera se establece que junto con el escrito del recurso se deberá acompañar la autorización escrita para ello (y para el caso dado), "...emanada del Secretario de Ingresos Públicos o de competencia análoga o, en su ausencia o impedimento de éste, del funcionario a cargo de la Dirección Nacional de Impuestos o de la dependencia centralizada que cumpla función equivalente en dicha Secretaría de Estado y que el Secretario designe.

"A dicho fin, la repartición presentará, juntamente con el pedido de autorización, un informe fundado en la conveniencia de apelar el fallo del Tribunal Fiscal.

"Concedida la autorización, ésta será válida para todos aquellos casos que, a través de la sentencia del Tribunal, resulte que se trata de una situación estrictamente análoga a la que dio lugar a la autorización siempre que, del mismo modo previsto en el primer párrafo, no se dispusiera otra cosa en forma simultánea, sea o no en la misma autorización, o con posterioridad.

"La repartición autorizada a apelar de conformidad con este artículo deberá comunicar a la Secretaría de Estado de Hacienda dentro de los treinta días de notificada, las sentencias definitivas desfavorables a la pretensión fiscal que recayeran en las causas correspondientes, con un informe sobre la actitud a adoptar en las causas análogas en trámite o que pudieran iniciarse.

"La Administración Nacional de Aduanas podrá apelar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación sin el cumplimiento de dicho requisito" (art. 175 de la Ley).

Si la DGI no presenta la autorización aludida, el Tribunal debe rechazar el recurso, toda vez que así lo dispone expresamente el art. 67 del RPTFN.

En cambio, la Aduana no necesita cumplir tal requisito, ya que la ley 22.091, por la cual se otorgó la autarquía a

---

Tribunal dictará resolución rechazándolo. A los efectos previstos en el tercer párrafo del art. 175 precedentemente citado, el representante de la Dirección General Impositiva deberá acompañar, al interponer el recurso, copias certificadas de la autorización oportunamente concedida para el caso análogo y de la sentencia invocada".

dicho organismo, agregó el quinto y último párrafo al transcripto artículo 175, por el cual se la excluye expresamente.

#### a) Expresiones de agravios

Conforme lo establece el artículo 177 de la Ley (art. 1173, incs. 1° y 3°, C.A.), el escrito de apelación debe limitarse a la mera interposición del recurso, lo que significa que no es necesario fundarlo en el momento de su interposición, puesto que para ello la norma concede un plazo de quince días.

Pero al respecto es muy importante tener en cuenta el particular momento a partir del cual dicho plazo comienza a computarse.

Si la sentencia mandase pagar impuestos y accesorios al contribuyente, pero no contuviere la correspondiente liquidación, el plazo para expresar agravios deberá contarse desde la fecha de la notificación de la resolución que apruebe la liquidación—conf. arts. 178, de la Ley y 1173 inc. 2°, C.A.—<sup>28</sup>.

En realidad, las normas precitadas juegan como excepción respecto del cómputo del plazo para expresar agravios, toda vez que como regla general, el plazo de quince días para expresar agravios comienza a partir de la fecha de su interposición: *"Dentro de los quince días subsiguientes a la fecha de su presentación, el apelante expresará agravios por escrito ante el Tribunal Fiscal..."*—art. 177 de la Ley y 1173, inc. 1°, C.A.—<sup>29</sup>.

<sup>28</sup> "Sin embargo entendemos que la disposición no es imperativa, y que la parte recurrente podría presentar su expresión de agravios con anterioridad a la aprobación de la liquidación, si bien quedando reservada en el Tribunal Fiscal hasta la aprobación de la liquidación, a fin de que pudiera ampliarse si fuere el caso..." Giuliani Ponceaga - Navarrete, op. cit., en comentario al art. 178 de la Ley.

<sup>29</sup> El art. 68 del RPTFN, establece: "Si la sentencia no mandare practicar liquidación, la expresión de agravios se presentará en la mesa de entradas correspondiente del Tribunal, por duplicado, dentro de los quince días siguientes a la interposición del recurso. El Tribunal dará traslado a la otra parte por el plazo de quince días, vencido el cual elevará los autos a la Cámara Nacional de Apelaciones en la Contencioso Administrativo Federal de la Capital Federal, sin sustanciación alguna. De igual modo se procederá si no se expresaren agravios en término en las causas por infracciones".

El art. 69 dispone: "Si la sentencia hubiera ordenado practicar liquidación, el plazo de quince días para expresar agravios correrá a partir

De tal forma, el plazo para expresar agravios se inicia aun antes de que el recurso sea concedido, o lo que es peor, aun antes de que la Sala interviniente haya tomado conocimiento de su existencia, puesto que en virtud de los distintos (aunque mínimos) pases internos que se realizan desde que el escrito se presenta en Mesa de Entradas hasta que llega a la Sala, pueden transcurrir uno o dos días.

Consideramos que tal norma debería ser reformada.

En la práctica, la interposición de un recurso de apelación concedido por el Tribunal, genera tres momentos distintos:

- a) el de la fecha de interposición del recurso —marcada por el cargo que le imprime quien recibe el escrito en la sede del Tribunal, en la generalidad de los casos personal de Mesa de Entradas de la competencia de que se trate—;
- b) el de la fecha del auto por el cual se concede tal recurso, y
- c) el de la fecha de su notificación a las partes.

No sería extraño que como consecuencia del desconocimiento de tan particular norma, el recurrente computara el plazo de quince días a partir de la notificación del auto por el cual se le concede el recurso, y por ende corriera el riesgo de expresar sus agravios en forma atemporánea, lo que ocasionará la deserción del recurso —salvo que se trate de causas en las cuales se hayan resuelto infracciones (art. 68 del RPTFN)—.

Teniendo en cuenta que el auto por el cual se concede el recurso no figura entre aquellos que deben ser necesariamente notificados "... por cédula o medio postal que permitiere acreditar la recepción de la comunicación de que se tratare..." taxativamente enunciados en el artículo 11 del RPTFN, quizás pueda pensarse en la conveniencia de abandonar esa práctica, es decir, dejar de notificarlo, eliminándose de tal forma uno de los posibles elementos de confusión.

---

de la fecha de notificación de la resolución que apruebe la liquidación", y conforme surge del art. 70: "El escrito de expresión de agravios y su constatación deberán presentarse de conformidad con los requisitos formales y finales que establezcan los reglamentos y normas vigentes para la actuación ante la Cámara Nacional de Apelaciones respectiva. El Tribunal no controlará el cumplimiento de los expresados requisitos, limitándose a elevar los autos a la Cámara de Apelaciones sin sustanciación alguna".

En nuestra opinión, y sin justificar el desconocimiento que de las normas pueda eventualmente tener algún litigante, tal solución, lejos de resolver el problema, lo agravaría, ya que muy probablemente, quien se encuentre en tales condiciones, a la espera de la notificación del auto —que nunca llegará— caerá en la misma consecuencia no querida.

#### *b) Efectos*

Los recursos de apelación interpuestos contra sentencias que condenan al pago de tributos y sus accesorias, se conceden sólo con efecto devolutivo, y su concesión no impide el cumplimiento de la sentencia recurrida. De tal forma, de no acreditarse el pago de lo debido ante el organismo fiscal dentro de los treinta días contados a partir de la notificación de la sentencia o de la notificación que aprueba la liquidación practicada, se librará de oficio boleta de deuda con fundamento en dicha sentencia o liquidación, según correspondiere, a los fines de su ejecución<sup>40</sup>.

En cambio, cuando se apela una sentencia confirmatoria de multas el recurso se concede en ambos efectos, quedando suspendido su cumplimiento hasta que la misma haya quedado firme y pasado en autoridad de cosa juzgada (art. 176, de la Ley y 1172, C.A.).

<sup>40</sup> Sin perjuicio de ello, es importante destacar que el pago de los tributos y sus accesorios no es requisito de procedencia para la interposición del recurso de apelación ni para su progreso.