Instituto de Estudios de
las Finanzas Públicas Argentinas (IEFPA)

Posgrado en Especialización en Procedimiento Tributario
y Ley Penal Tributaria Previsional

La *Prueba Documental*
en el
Procedimiento Tributario

Alumna: C.P.N. Claudia Noemí PROIETTO
Tutor: Dra. María de los Ángeles GADEA

2008

INDICE

LA PRUEBA DOCUMENTAL EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

TABLA DE CONTENIDO

Contenidos	**Pág.**
Introducción	1
CAPÍTULO I: LA PRUEBA	
Nociones generales de prueba	2
Diversas acepciones – prueba	2
Prueba para el derecho procesal civil	2
Prueba y medios de Prueba	2
Medio y fuente de prueba	3
Objeto de la prueba	3
Hechos exentos de prueba	3
Pertinencia, admisibilidad y atendibilidad de la prueba	4
Principios generales de la prueba judicial	4
Resultado de la prueba	5
Concepto de carga procesal	5
La carga de la prueba	5
Reglas sobre distribución de la carga de la prueba	6
Prueba de oficio	6
Negligencia en la producción de las pruebas	6
Valoración o apreciación de la prueba	7
Medios de Prueba – clasificación según Código Procesal Civil de la Nación	7
CAPÍTULO II: LA PRUEBA EN EL DERECHO ADMIMINISTRATIVO	
Definiciones	9
El derecho subjetivo de probar	10
Derecho de Defensa	11
Sistema inquisitivo	12
Reseña y análisis de los Artículos de la Ley Procedimiento Administrativo – Ley 19.549 y su Decreto Reglamentario – Decreto 1759/72 – referidos a la prueba	13
CAPÍTULO III: PRUEBA EN EL PROCESO TRIBUTARIO	
Generalidades	17
Sección I - Prueba en el Proceso Tributario – en sede Administrativa – Administración Federal de Ingresos Públicos – El Procedimiento Tributario	
El procedimiento de fiscalización y verificación de los tributos	18
El procedimiento de Determinación de Oficio	20
El procedimiento probatorio en la determinación de oficio tributaria	21
Formas determinativas de oficio	21
Presunciones	22
El rol del juez administrativo ante la prueba	22
El procedimiento para la aplicación de sanciones	25
Cuestiones sumariales	25
Proceso Penal Tributario	26
El principio de inocencia	27
La doctrina del fruto del árbol venenoso	28
Recursos administrativos-ordinarios	30
Sección II – En sede Contencioso Administrativa – Tribunal Fiscal de la Nación	

Tribunal Fiscal de la Nación 32
Principios rectores de los procesos civiles y comerciales aplicables en el Tribunal Fiscal de la Nación 32
Principios procesales que rigen en el Tribunal Fiscal - El impulso de oficio 33
Limitación probatoria del Artículo 166 de la ley 11683 33
Experiencias anteriores 34
Objeto y finalidad de la prueba el procedimiento contencioso fiscal 35
Prueba ante el Tribunal Fiscal de la Nación 35
Medidas para mejor proveer 36
Excepción de nulidad en el proceso ante el Tribunal Fiscal de la Nación, en lo relativo a prueba 36

CAPÍTULO IV: PRUEBA DOCUMENTAL

Nociones Generales - El documento – concepto 39
Documentos e instrumentos – Sus diferencias 39
Documentos vs. el testimonio 39
Documento y confesión – Sus diferencias y semejanzas 40
Diferencias entre documentos y pruebas preconstituidas 41
El documento, desde el punto de vista del Derecho Procesal 41
Funciones jurídicas del documento 41
Prueba documental – Sus ventajas y defectos 42
Sujetos del documento 43
El documento como objeto de prueba 43
Clases de documentos 43
Requisitos para la existencia jurídica del documento 44
Validez del documento, como medio de prueba – Sus requisitos 45
Requisitos para la eficacia probatoria del documento 45
Documento Público - Su definición 46
Valor probatoria de los documentos públicos 47
Instrumentos Públicos – en particular 47
Actas, su definición 47
Actas de constatación o comprobación 48
Valor probatorio de las actas de constatación 48
Actas de notificación 49
Documentos Privados - Su definición 50
Valor probatorio y fuerza obligatoria de los documentos privados 50
Requisitos para la validez de los documentos privados 51
Reconocimiento de los documentos privados 51
Efectos del reconocimiento de la firma de los documentos privados 52
Valor probatorio de los documentos privados sin firma 53
Valor probatorio de los documentos rotos, enmendados, suplantados o alterados 53
Redargución de falsedad 53
Otros tipos de documentos 54
Correspondencia particular 54
Libros de Comercio 55
Eficacia probatoria 55
Otros libros 55
Otros papeles y documentos 55
El Decreto Reglamentario de la Ley Procedimiento Administrativo – en materia de prueba documental 56
Jurisprudencia 57

CAPÍTULO V: CONCLUSIÓN
Conclusión 59

LA PRUEBA DOCUMENTAL EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

INTRODUCCIÓN

A través del presente trabajo se desarrollan los aspectos vinculados a la ***"prueba documental"***, la relevancia que la misma adquiere en el Procedimiento Tributario, regulado en su mayor parte por la Ley 11.683 (t.o.), a los fines de fundar la determinación de la obligación tributaria a cargo del contribuyente,

Cabe señalar, respecto de la citada ***prueba documental*** que en materia tributaria y relacionado a los "medios de prueba admisible" es considerada la principal, debido a que todo el sistema se basa en declaraciones juradas, respaldadas documentalmente.

Nuestra Administración Tributaria obra en un contexto basado en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, tiene a su cargo, entre otras funciones, la de identificación del sujeto pasivo de las mismas: conocer su monto determinar la omisión o falsedad de lo declarado, accionar sobre el incumplimiento de las obligaciones de pago procediendo al cobro coactivo de la deuda morosa, definir y sustentar la posición de la administración cuando existan aspectos tributarios controvertidos y sancionar el incumplimiento de las obligaciones tributarias.

Dentro del Procedimiento Tributario es posible distinguir diferentes procedimientos: el Procedimiento de fiscalización y verificación de los tributos, Procedimiento de Determinación de Oficio, Procedimiento para repetición de tributos, Procedimiento para la aplicación de sanciones, y el Proceso Penal Tributario, y que tienden a la obtención de los fines descriptos en el párrafo precedente.

El *procedimiento de fiscalización y verificación*, no reglado, puede conceptualizarse como una serie de actos de la administración tendientes a corroborar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes, la verdad o falsedad de lo declarado o, en su caso, detectar las omisiones incurridas.

El *procedimiento de determinación de oficio* es el que, frente a la falta de presentación de las declaraciones juradas o por ser impugnables las presentadas (como resultado del procedimiento o etapa anterior) conduce a la determinación por parte de la Administración de la materia imponible, o el quebranto impositivo, en su caso, y finalmente a la liquidación del gravamen correspondiente.

El *procedimiento previsto para la repetición de tributos* tiende a que el contribuyente por medio de la acción respectiva prevista en el art. 81 de la ley 11.683 (t.o. 1998 -IMPUESTOS, t. 1998-B, 1621- y sus modificaciones) obtenga la devolución de lo pagado incausadamente.

El *procedimiento para la aplicación de sanciones* tiende a la represión de aquellas conductas contravencionales, es decir, de las infracciones formales o sustanciales previstas en la ley ritual. La aplicación de sanciones frente a infracciones formales o materiales se concreta a través del procedimiento específico previsto para ello.

El *proceso penal tributario* tiene por objeto llegar a la condena o absolución de una persona a la que se le atribuye, en principio, un hecho configurativo de un delito tributario.

Una de las fases constitutivas de los procesos citados, con excepción de aquellos supuestos en los que la cuestión a dirimir sea de puro derecho es la ***probatoria.*** Por consiguiente, a efectos del desarrollo del tema es cuestión se ha profundizado en las cuestiones fundamentales, siguiendo el siguiente lineamiento:

- la prueba – generalidades – Código Procesal Civil y Comercial de la Nación
- la prueba para el Derecho Administrativo.
- la prueba en el Proceso Tributario – en Sede Administrativa (AFIP)
- la prueba en el Proceso Tributario – Contencioso Administrativa (T.F.N.)

CAPÍTULO I

LA PRUEBA

Nociones generales de prueba

El vocablo *prueba* deriva del latín *probe* cuya traducción sería *buenamente, rectamente u honradamente;* o según otros autores de la palabra *probandum* que significa *recomendar, aprobar, experimentar, patentizar o hacer fe.*

Según su acepción lógica *prueba* es la demostración o comprobación de la verdad de una proposición, cualquiera fuera su naturaleza.

Prueba es la demostración de la verdad de un hecho del que depende el reconocimiento de un de un derecho.[1]

Diversas acepciones – prueba

La *prueba:*

- considerada en si misma, se dice en este sentido que la prueba existe o no existe, si es o no eficaz.
- sirve para enunciar los medios de prueba (documental, testimonial, de informes, etc.)
- en lo relativo a la producción de la misma, sirve la afirmación que la prueba incumbe a quien afirma y no a quien niega.

No se demuestra de igual manera la certeza de un hecho que la verdad de una afirmación. Para acreditar la certeza de un hecho es necesario hacer uso de un método de averiguación o de inquisición.

Mientras que a los efectos de demostrar la verdad de una afirmación la metodología indicada es la comprobación

Prueba para el derecho procesal civil

Proceso – su definición según Palacio[2] "*es el conjunto de actos recíprocamente coordinados entre sí, conforme a reglas preestablecidas, que tienen por fin decidir una controversia entre partes (litigio), por una autoridad imparcial e independiente (juez) y con fuerza legal (cosa juzgada)*"

Derecho Procesal, regula la actividad jurisdiccional del Estado para la aplicación de las leyes de fondo y su estudio comprende la organización del Poder Judicial, la determinación de competencia de los funcionarios que lo integran y la actuación del juez y de las partes en la sustanciación del proceso.

Derecho Procesal Civil, es considerado por la doctrina como Derecho Privado ya que se vincula directamente a la protección en juicio de intereses individuales.

Prueba y medios de Prueba, se entienden como:

- *pruebas procesales o procedimentales*, a las razones o motivos que sirven para llevarle al juez o funcionario administrativo la certeza sobre los hechos, y como

1 Alsina, Hugo, "Tratado Teórico-Práctico del Derecho Procesal Civil y Comercial", 2ª Edición, 1961, Tomo III, pág. 224
2 Palacio, Lino "Manual de Derecho Procesal Civil", 4ª edición, Buenos Aires, 1973, T. I, pág. 57 y ss.

- *medios de prueba*, a los elementos o instrumentos utilizados por el particular o por el órgano administrativo, que suministran esas razones o esos motivos.

Medio y fuente de prueba

La *fuente de prueba* se halla constituida por el dato obtenido a través del *medio*, y existe, a diferencia de lo que ocurre con éste, con prescindencia del proceso.

El *medio de prueba* actúa como vehículo para lograr la fuente, de la cual, a su turno, el juez debe deducir la verdad (o no) de los hechos configuran el objeto probatorio.
Constituyen medios de prueba los modos u operaciones que, referidos a cosas o personas, son susceptibles de proporcionar un dato demostrativo de la existencia o inexistencia de uno o más hechos.

Objeto de la prueba

Como regla de carácter general, el objeto de la prueba se halla constituido por los hechos invocados en las alegaciones, debiendo entenderse por hechos todos aquellos sucesos o acontecimientos externos o internos susceptibles de percepción o deducción.[3]

De acuerdo al *principio dispositivo* – Artículo 364 párrafo primero Código Procesal Civil y Comercial de la Nación dispone que no podrán producirse pruebas sino *"sobre hechos que hayan sido articulados por las partes en sus escritos respectivos"*

Mientras que el Artículo 359 del citado Código Procesal Civil y Comercial de la Nación establece que *"si se hubiesen alegado hechos conducentes acerca de los cuales no hubiese conformidad entre las parte (...) el juez recibirá la causa a prueba*"

Los hechos para ser objeto de la prueba deben ser controvertidos y conducentes, es decir, revisten el carácter de:

- *Controvertidos*, cuando son afirmados por una de las partes y desconocidos o negados por la otra, es decir, cuando constituyen el contenido de una afirmación.[4]
- *Conducentes,* los hechos provistos de relevancia para influir en la decisión del conflicto. Enseña Palacio que son *"conducentes los hechos provistos de relevancia para influir en la decisión del conflicto, careciendo de aquella calidad los hechos que, aunque discutidos, su falta de meditación, no tendría virtualidad para alterar el contenido de la sentencia*"

Hechos exentos de prueba – Artículo 364 Código Procesal Civil de la Nación –

1. Hechos no afirmados – no podrán producirse pruebas sino sobre los hechos que hayan sido articulados por las partes en sus escritos respectivos.
2. Hechos admitidos – son los hechos afirmados por una de las partes y admitidos por la otra –
   Deberá tratarse de un hecho admitido expresamente, pues la admisión tácita derivada de la rebeldía, no contestación de la demando o de su contestación con evasivas o negativas genéricas, no le quita en rigor a aquél su cualidad de controvertido, pues, en tales condiciones el juez podrá pero no deberá tener por ciertos los hechos.
3. Hechos notorios – cabe incluir los hechos históricos o políticos, los accidentes geográficos y los acontecimientos de cuya existencia dan cuenta los medios corrientes de difusión, siempre que sean conocidos y tenidos como verdaderos por la generalidad de las personas de mediana cultura en el lugar y en el tiempo en que se desenvuelve el proceso – Según Calamandrei "cabe considerar notorios a aquellos

[3] Sentis Mellendo, "El proceso civil, pág. 174 , Fuentes y medios de prueba, en Revista Argentina de Derecho Procesal, 1968-II, pág. 40
[4] Carnelutti, "La prueba civil", pág. 15

hechos cuyo conocimiento forma parte de la cultura normal propia de un determinado círculo social en el tiempo en que se produce la decisión"[5].

4. Cabe indicar que el Articulo 364 del Código Procesal Civil de la Nación implícitamente reconoce que los hechos notorios no requieren prueba al disponer que no serán admitidas pruebas "manifiestamente improcedentes o superfluas o meramente dilatorias"
5. Hechos presumidos por la ley – toda persona a quien favorece una presunción legal se halla dispensada de probar el hecho sobre el cual dicha presunción recae.
6. Las presunciones legales son las establecidas por ley por oposición a las del hombre, hominis, simples o judiciales, no son pruebas sino normas que disponen como debe resolverse un determinado problema jurídico, y pueden clasificarse en
   presunciones *iuris et de iure* – no admiten prueba en contrario
   presunciones *iuris tantum* – invierten la carga de la prueba y autorizan a que se pruebe en contra.
7. Prueba del derecho – las normas legales vigentes se presuponen conocidas, a excepción de las leyes extranjeras.

Pertinencia, admisibilidad y atendibilidad de la prueba

- *Pertinencia* de la prueba, es la adecuación entre los datos que ésta tiende a proporcionar y los hechos sobre que versa el objeto probatorio.
  Según el primer párrafo del Artículo 364 del Código Procesal Civil de la Nación dispone *"... no podrán producirse prueba sino sobre hechos que hayan sido articulados por las partes en sus respectivos escritos.."*, mientras que el segundo párrafo del mencionado Artículo 364 establece *".. no serán admitidas las (pruebas) que fueren manifiestamente improcedentes o superfluas o meramente dilatorias"*.
- *Admisibilidad* de la prueba, se relaciona con legalidad (posibilidad jurídica) del medio propuesto para producirla o con el tiempo o la forma de su ofrecimiento o agregación.
- *Atendibilidad* de la prueba, hace a la eficacia de aquélla para crear, en un caso concreto, la convicción del juez sobre la existencia o inexistencia de los hechos alegados por las partes.

Principios generales de la prueba judicial[6]

Cabe enunciar ciertos principios que se vinculan esencialmente con la admisibilidad, conducencia y valoración de la eficacia de la misma, a saber:

1. El *principio de unidad de la prueba*, impone como regla la consideración de la prueba en su conjunto, ya que muchas veces la certeza no se obtiene con una evaluación aislada o fragmentaria de los elementos probatorios incorporados a los autos, ya que probanzas que individualmente estudiadas pudiesen aparecer como débiles o imprecisas pueden complementarse entre sí, de tal modo que unidas lleven al ánimo del juez la convicción acerca de la existencia o inexistencia de los hechos discutidos en la litis.
2. El *principio de comunidad o adquisición de la prueba*, determina que el resultado de la actividad probatoria, realizada a instancias de las partes o del juez, no pertenece en definitiva a quien la ofreció, aportó o la produjo en el proceso, sino al tribunal, con abstracción de la parte a quien ella podría en concreto beneficiar o perjudicar.
3. El *principio de contradicción de la prueba*, de raigambre constitucional (Artículo 18 de la Constitución Nacional), implica que la misma, para ser válida o por lo menos eficaz, debió ser producida en audiencia o con intervención de la parte contraria, de modo que ésta pudiese haber fiscalizado su ordenada asunción y haber contado con la posibilidad de ofrecer prueba en descargo.
4. El *principio de la ineficacia de la prueba ilícita,* no es admisible la prueba ilícita, contraria a la moral, a la libertad personal de los litigantes o terceros, o expresa o implícitamente prohibida para el caso. – Artículo 379 Código Procesal Civil de la Nación -.

[5] Calamandre, "La definición del hecho notorio", pág. 120, 1945
[6] Kielmanovich, Jorge L. "Teoría de la prueba y medios probatorios", Tercera Edición – Editorial Rubinzal-Culzoni, pág .64 y siguientes.

Se destaca que la licitud o ilicitud de la prueba habrá que juzgarse con arreglo a los derechos y garantías constitucionales, los tratados y las normas sustanciales y procesales que regulan el proceso en el que concretadamente se la pretende o intenta hacer valer o producir (Artículos 31 y 75 inciso 22 Constitución Nacional).

Las pruebas que se definen como ilícitas, enseña Denti[7] "*son tales, en realidad, no porque violen normas procesales, o porque choquen con las exigencias de la declaración de certeza de los hechos en el proceso, sino porque fueron obtenidas en violación de derechos protegidos por normas diversas y en primer lugar por normas constitucionales*".

5. El *principio de inmediación de la prueba*, implica que el juez debe hallarse en contacto personal e inmediato, por oposición a delegado y mediato, con las cosas y las personas que sirven como fuente de la misma, de modo de alcanzar en lo posible una real coincidencia entre el hecho percibido y el hecho objeto de la prueba.
6. El *principio del "favor probaciones"*, supone que en casos de objetivas dudas o dificultades probatorias deberá estarse a favor de la admisibilidad, conducencia o eficacia de la prueba, y flexibilizando en particular el criterio que gobierna el régimen de admisibilidad y eficacia de la prueba indiciaria.
7. El *principio de la oralidad*, si bien los actos preparatorios (demanda, reconversión y sus contestaciones) se podrán redactar por escrito, la prueba para ser válida y eficaz, habrá de ser asumida oralmente y, en lo posible, en una o en pocas audiencias.

   Este principio se advierte en la Audiencia Preliminar del juicio ordinario o sumarísimo (Artículo 360 Código Procesal Civil de la Nación) en lo que atañe a la concentración del proveimiento y recepción de la prueba confesional, testimonial y pericial.
8. El *principio de la originalidad de la prueba*, este principio considera que el medio de prueba ofrecido deberá referirse, en lo posible, a la fuente original e inmediata de la cual se pretende o debe extraer la representación de los hechos, sea ello por su propia naturaleza o por disposición de la ley.

   El Artículo 397 Código Procesal Civil de la Nación, con relación a la prueba informativa, sienta la regla general en la materia cuando señala que "*No será admisible el pedido de informes que manifiestamente tienda a sustituir o a ampliar otro medio de prueba que específicamente corresponda por ley o por la naturaleza de los hechos controvertidos*".

   Es por ello, que la *prueba testimonial* no es hábil si existen procesalmente medios idóneos para llegar a la comprobación de los hechos controvertidos, como sería la documental para acreditar la existencia de un contrato y sus cláusulas.[8]

Resultado de la prueba

Se denomina resultado de la prueba a la consecuencia que mediante ésta se logra.

Concepto de carga procesal

El proceso civil dispositivo se sirve y opera, con relación a las partes procesales que intervienen en el mismo en base a la idea de la carga procesal, es decir, de un imperativo que se estructura a partir del propio interés de aquéllas, a cuya iniciativa el legislador confía la apertura de la instancia, la conformación material del objeto del proceso, su desarrollo y conclusión.

La carga procesal es un instituto autónomo, que intenta la imposición de una determinada conducta a las partes, a través de la promesa de sufrir un perjuicio en su propio interés en caso de inobservancia, deducido a partir de un comportamiento omisivo o desleal.

Los Artículos 640 y 691 del Código Procesal Civil de la Nación, establecen deberes procesales, ante cuyo incumplimiento el juez podrá aplicar multas a las partes que no comparecieron a la audiencia, sin interese si el beneficiario de las mismas es la parte contrario o un tercero.

La carga de la prueba

[7] Denti, V., "Estudios de Derecho Probatorio", Editorial Valleta-Ejea, Buenos Aires, pág. 271
[8] C.N.Civ., sal F, 24-9-82, J.A. 1983-III-651

Si la finalidad de la *actividad probatoria* consiste en crear la convicción del órgano judicial sobre la existencia o inexistencia de los hechos afirmados en las alegaciones procesales, e *incumbe* primordialmente *a las partes*, sobre quienes pesa la carga de incorporar al proceso, a través de los medios correspondientes, los datos susceptibles de cotejarse con aquellos hechos.

Reglas sobre distribución de la carga de la prueba

En principio rigió el criterio que *el actor debía probar su pretensión y el demandado sus defensas,* pero resulto inaplicable por adolecer de insuficiencia para explicar numerosas situaciones, como por ejemplo cuando en virtud de mediar una presunción legal favorable a cualquiera de las partes, se opera el correlativo desplazamiento de la carga de la prueba hacia el adversario.

Complementario al principio enunciado en el párrafo anterior, se halla el principio conforme le cual *la carga de la prueba recae sobre la parte que afirma, y no sobre la que niega*, el mismo induce en el equívoco de que los hechos negativos, aun cuando se aduzcan como fundamento de una pretensión o de una excepción, se hallan exentos de prueba.

Por otro lado, se encuentra una tendencia doctrinaria que divide a los hechos alegados en:

- Constitutivos, cuya carga de la prueba recae en el actor,
- Impeditivos o invalidativos y extintivos, donde la carga de la prueba recae en el demandado.

La critica recibida a la citada tendencia doctrinaria es que los hechos constitutivos, impeditivos o invalidativos y extintivos pueden ser indiscriminadamente alegados por cualquiera de loas parten en la medida en que ellos sirvan de apoyo a sus posturas procesales.

Por último el Artículo 377 del Código Procesal Civil de la Nación indica que "*incumbirá la carga de la prueba a la parte que afirme la existencia de un hecho controvertido o de un precepto jurídico que el juez o el tribunal no tenga el deber de conocer. Cada una de las partes deberá probar el presupuesto de hecho de la norma o normas que invocare como fundamento de su pretensión, defensa o excepción*", es decir, se impone a las partes la carga de probar los hechos afirmados en sus alegaciones procesales, con prescindencia de que se trate de hechos positivos o negativos, y siempre que no hayan sido admitidos por la otra parte.

Inversión de la carga de la prueba, se produce cuando la ley atribuye la carga, no a quien afirma el hecho, sino a quien niega su existencia, estableciendo una presunción *iuris tantum*, cuyo valor será real mientras no sea desvirtuada por prueba en contrario.

Prueba de oficio

Si bien la aportación y producción de la prueba es una carga de las partes, el juez cuenta con atribuciones o iniciativas probatorias para adquirir pruebas de oficio, sin que ello desnaturalice es su esencia el principio dispositivo procesal.

La actividad del juez es en este contexto es secundaria, complementaria y contingente, de que puede, pero no necesariamente debe complementar la actividad probatoria de las partes.

Según el Artículo 36 inciso 2° y 3° del Código Procesal Civil de la Nación, indica que los jueces podrán "*Ordenar las diligencias necesaria para esclarecer la verdad de los hechos controvertidos, respetando el derecho de defensa de las partes*", y en íntima relación con la garantía constitucional de la igualdad ante la ley, reafirmada por el Artículo 34, inciso 5° apartado c) del citado Código Procesal Civil de la Nación.

Negligencia en la producción de las pruebas

El Artículo 384 del Código Procesal Civil de la Nación, dispone que las medidas de prueba deberán ser pedidas, ordenadas y practicadas dentro del plazo probatorio, y que a los interesados les incumbe urgir para que sean diligenciadas oportunamente. Su incumplimiento o inobservancia importará de ordinario la pérdida, extinción o caducidad del derecho a producirlas en lo sucesivo, cada vez que por omisión o error imputable a aquéllas se ocasione una demora injustificada y perjudicial en y para la normal tramitación del proceso.

Valoración o apreciación de la prueba

Definición: la apreciación de la prueba es el acto mediante el cual el órgano judicial, en oportunidad de dictar sentencia definitiva, se pronuncia hacer de la eficacia de aquélla para formar su convicción sobre la existencia o inexistencia de los hechos controvertidos en el proceso.

El citado acto de apreciación de la prueba puede realizarse, a saber:

- Apreciación libre, donde el arbitrio judicial decide la determinación de la eficacia de la prueba en cada caso concreto.
- Apreciación tasada, donde el arbitrio judicial subordina a la aplicación de reglas legales el valor que le corresponde asignar a ciertos medios de prueba, o bien los desechan como tales cuando se trata de acreditar determinados hechos.
- Sana critica, es una categoría intermedia entre los dos extremos representados por el sistema de la apreciación tasada y por el de las libres convicciones.

El sistema que adopta el Código Procesal Civil de la Nación, es el de "sana crítica" – según el Articulo 386 del citado ordenamiento *"salvo disposición legal en contrario, los jueces formarán su convicción respecto de la prueba, de conformidad con las reglas de la sana crítica. No tendrán el deber de expresar en la sentencia la valoración de todas las pruebas producidas, sino únicamente de las fueren esenciales y decisivas para el fallo de la causa".*

Las reglas de la "sana crítica" suponen la existencia de ciertos principios generales que deben guiar en cada caso la apreciación de la prueba y que excluyen, por ende, la discrecionalidad absoluta del juzgador, tales como:

1. los principios de lógica
2. los principios de la máxima experiencia
3. los principios extraídos de la observación del corriente comportamiento humano y científicamente verificables, como fundamentos de posibilidad y de realidad.

La apreciación libre no es sinónimo de discrecionalidad absoluta del órgano judicial, cuyo arbitrio en todo caso se halla limitado por pautas objetivas y la vigencia del principio en cuya virtud los órganos judiciales deben fundar sus decisiones (Código Procesal Civil de la Nación, Artículo 34, inc. 4°)

Precisa Couture que las reglas de la sana crítica son, ante todo, las reglas del correcto entendimiento humano, interfiriendo en ellas las reglas de lógica con las de la experiencia del juez, y sobre este método de valoración de la prueba concluye que se trata del más eficaz pues no contiene los excesos del de la prueba legal (la ley señala por anticipado al juez el valor de la prueba) ni los de la libre convicción (los jueces tienen la más absoluta libertad para apreciar el valor de la prueba que se hubiera rendido) tomado en sentido absoluto.[9]

Medios de Prueba – clasificación según Código Procesal Civil de la Nación

[9] Couture, Eduardo J., "Fundamentos del Derecho Procesal Civil", tercera edición (póstuma), reimpresión inalterada, págs. 270 y 276, Ed. Depalma, Año 1997.

a) Pruebas por documento – dentro de la misma se puede distinguir los instrumentos y los documentos.
b) Pruebas por declaración – son aquellas en las que la parte o un tercero extraño al proceso hacen conocer al juez cuestiones sobre las que ellos tiene noticia, y la participar por medio verbal o escrito, según las circunstancias.
c) Pruebas por información
d) Otros tipos de prueba

Como regla general, cabe indicar que las fuentes documentales se acompañan o se denuncian y los medios se ofrecen y se producen.

CAPÍTULO II

PRUEBA PARA EL DERECHO ADMINISTRATIVO

Definiciones

El ***Derecho administrativo***[10], dentro del cual se estudia el régimen procesal administrativo en nuestro sistema, tiene como finalidad esencial mantener el equilibrio en la ecuación de dos valores esenciales: poder – libertad. Para ello y buscando la tutela de los derechos que protege, desenvuelve su actividad en dos ámbitos: el procedimental, que se efectúa en sede administrativa, con regulación legal propia, de carácter local e instrumental, en el cual la Administración actúa como juez y parte; y el procesal, en el cual aparece un tercero imparcial, el juez, y con las mismas características, regulación legal propia, de carácter esencialmente local e instrumental. El procedimiento administrativo es anterior al proceso, y puede ser de carácter constitutivo o impugnativo. Su desarrollo está regido por principios que dan connotación de la trascendencia de su tratamiento: el de legalidad, verdad real, impulsión e instrucción de oficio, y los de celeridad, economía, sencillez, eficacia, moralidad, respeto y decoro, el informalismo a favor del administrado y el debido proceso formal y material entre otros.

En el proceso es importante distinguir, como lo hace la doctrina especializada, entre proceso administrativo restringido y proceso administrativo amplio.

- El *proceso administrativo restringido*, llamado "contencioso administrativo", comprende las acciones procesales administrativas y los "recursos" judiciales contra decisiones administrativas.
- El *proceso administrativo*, en sentido amplio, comprende todas las vías judiciales que permiten obtener la tutela de los derechos derivados de la acción u omisión estatal y demás personas que ejercen actividad pública, en el área o función administrativa. Es decir tenemos las vías procesales constitucionales, como el hábeas corpus, el amparo, el hábeas data, la acción de inconstitucionalidad, los recursos extraordinarios, las acciones derivadas de las leyes de expropiaciones como las de retrocesión y expropiación indirecta, las acciones civiles contra el Estado, la acción de repetición, los interdictos y las acciones posesorias, las ejecuciones fiscales y los recursos directos.

Procedimiento Administrativo: es definido como "*conjunto de actos desarrollados en sede administrativa, con la finalidad de promover el dictado de un acto administrativo*".[11]

La ***prueba en Sede Administrativa***, consiste en la comprobación, demostración y/o corroboración de la verdad o falsedad de las preposiciones formuladas en un procedimiento administrativo.

La ***prueba en Sede Judicial***, consiste casi siempre en la confrontación de los medios producidos por las partes para defender sus pretensiones, correspondiéndole al Juez reconstruir los hechos, valiéndose de los datos que aquéllas le ofrecen.

Se destaca que en todo proceso judicial, además del Juez que decide el litigio actúan las partes que defienden derechos contrapuestos. Mientras que en el proceso administrativo no hay partes, ya que por la naturaleza del mismo no existen derechos contrapuestos, sino dos sujetos, a saber:

- El *sujeto administrativo*, que es el órgano de la administración ante el cual se debe desarrollar el proceso administrativo, y al que le corresponde dictar la resolución que le ponga fin.
- El *sujeto particular*, que es la persona física o jurídica que plantea o interviene en un proceso administrativo, invocando un derecho subjetivo o un interés legitimo, y que pretende el dictado de un acto administrativo

[10]Mirta G. Sotelo de Andreau, "La Prueba en el procedimiento y el Proceso Contencioso Administrativo". Artículo Internet.
[11] Folco, Carlos Maria "Procedimiento tributario", Universidad Nacional del Litoral, Santa Fe, 1994

En el proceso civil el juez debe constreñirse a juzgar pruebas aportadas por las partes – ***verdad formal*** -, en el procedimiento administrativo el órgano debe ajustarse a los hechos, prescindiendo de que hayan sido alegados y probados por el particular – ***verdad material*** -. Si la decisión administrativa no se ajustara a los hechos materialmente verdaderos su acto estaría viciado.

El ***procedimiento administrativo*** importa una serie de pautas a las que se sujeta, en general, la actividad administrativa, y en particular, la constitución de los actos administrativos. Asimismo, constituye un instrumento de control tanto de la legitimidad (que incluye tanto la legalidad como la razonabilidad o justicia) como del acierto de los actos en relación con el interés público o bien común (control de oportunidad, mérito o conveniencia)[12]

La diferenciación entre los conceptos de *proceso* y *procedimiento* consiste en el carácter puramente jurisdiccional del primero, toda vez que es ejecutado delante de una autoridad imparcial e independiente, gozando sus resoluciones de fuerza de verdad legal.[13]

El ***Procedimiento Administrativo*** se encuentra regulado por la **Ley 19.549,** reglamentada por el **Decreto 1759/72**, texto ordenado en 1991.

El proceso administrativo se desarrolla ante la Administración, no existiendo una contienda litigiosa ya que tanto el administrado como la Administración persiguen el mismo fin, que es la correcta aplicación de las normas legales pertinentes. Este proceso se puede originar de dos formas:

- Cuando el administrado solicita algo a la Administración.
- Cuando la Administración requiere algo del administrado.

La ***prueba*** en el Procedimiento Administrativo no tiene como finalidad disipar la ignorancia de los particulares o de la Administración, sino verificar los extremos que se discuten.

La ***prueba*** para el Procedimiento Administrativo, contempla dos aspectos[14]:

1. El de la forma o procedimiento, que incluye su admisibilidad, su oportunidad, sus requisitos y su práctica.
2. El de fondo, que proporciona los principios para la valoración de los distintos medios aportados al procedimiento administrativo.

En el campo del Derecho procesal administrativo se deben tener en cuenta algunos elementos caracterizantes como la insoslayable presencia del interés público, que se determina como finalidad primaria en estos procesos; el poder público personalizado en alguno de sus órganos como parte; el régimen jurídico de exorbitancia; el acto administrativo con sus caracteres de presunción de legitimidad y la ejecutoriedad; el expediente administrativo como medio de prueba. Estos elementos generan en su aplicación diferencias con los otros procesos: el civil, el penal, el comercial, el constitucional, pero sólo de matices[15]

El derecho subjetivo de probar

La prueba es un derecho de raigambre constitucional, que forma parte de la garantía constitucional de la defensa. Es un derecho subjetivo del ciudadano y un derecho y deber del Estado o ente público estatal en el procedimiento y frente al Juez en el proceso. Así lo han consagrado la mayoría de las Leyes de Procedimientos y Códigos Contencioso Administrativos de nuestro país.

[12] Cassagne, Juan Carlos , "Derecho administrativo, Tomo II, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1998, pág. 305
[13] Folco, Carlos Maria "Procedimiento Tributario – Naturaleza y Estructura", 2ª edición, Rubinzal - Culzoni
[14] Hutchinson, Tomás, "Régimen de Procedimientos Administrativos". 4 Edición – Editorial ASTREA.
[15] Mirta G. Sotelo de Andreau, "La Prueba en el procedimiento y el Proceso Contencioso Administrativo".

El sujeto pasivo del derecho subjetivo procesal o procedimental es el órgano administrativo, quien esta obligado a decretar y practicar las *pruebas* pedidas con las formalidades legales, siempre que no exista razón para considerarlas inadmisibles – Artículo 46 RLNPA.

El derecho subjetivo de probar es un complemento de los derechos materiales consagrados en la Ley 19.549 en su artículo 1 - apéndice 2 L.N.P.A. y del derecho de defensa (Artículo 18 de la Constitución Nacional).

Derecho de Defensa

Se encuentra consagrado en el **Artículo 18 de la Constitución Nacional**, al decir que:

"la defensa de la persona como inviolable, en tanto en su artículo 114 inciso 6, impone al Estado el deber de asegurar 'la eficaz prestación de servicios de justicia'

Por consiguiente, la defensa en juicio – principio de garantía del debido proceso legal - es una limitación al poder punitivo del Estado.

Los otros principios importantes son los que se relacionan y derivan de las disposiciones del artículo 18 de la Constitución Nacional, donde se establece la inviolabilidad de la defensa en juicio de la persona y de los derechos y a su vez el Artículo 8° de la Convención Americana de Derechos Humanos - Pacto de San José de Costa Rica, con rango constitucional supremo de conformidad al Artículo 75, inciso 22 de la Constitución Nacional, en el que se reconoce a toda persona el derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente, imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter. E interactúa con el Artículo 25, que regula el derecho a un recurso sencillo y rápido o cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que ampare a la persona contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la convención, aún cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.[16]

El *principio de inviolabilidad de defensa en juicio* según fallos de la corte – entre otros Rochia- 310:2094; Weissbrod - 312:597; y Rojas Molina - 189:34 (Jurisprudencia Argentina de la Corte Suprema de Justicia) es un derecho subjetivo que tienen las partes. No es exclusivo del Derecho Procesal Penal, también vale para el Civil, es un principio genérico del derecho procesal. Nace en la Constitución, en su Artículo 18.

Los elementos que integran el principio de ***garantía del debido proceso legal,*** son:

- Notificación del interesado del carácter y fines del procedimiento entablado.
- Oportunidad para el administrado de preparar su alegación, lo que incluye el acceso a la información y a los antecedentes administrativos
- Derecho a ser oído, oportunidad del interesado para presentar los argumentos y producir las pruebas que entienda pertinentes.
- Derecho del administrado a hacerse representar y asesorar.
- Notificación adecuada de la decisión que dicte la administración y de los motivos en que ella se funde.
- Derecho del interesado a recurrir la decisión dictada.

El ***derecho a ser oído*** es la posibilidad de que el administrado pueda hacer escuchar sus razones y alegaciones, en momento oportuno, ante el órgano administrativo correspondiente. Para poder ser oído es esencial que el administrado, previamente tenga la oportunidad de conocer las actuaciones y antecedentes

[16] Mirta G. Sotelo de Andreau. Op.cit.

administrativos, y así tomar conocimiento de todos los elementos que de ellas resulten y que serán los que han informado o informarán el acto decisorio de la administración-

El ***derecho de ofrecer y producir pruebas*** indica que el interesado tendrá derecho a probar los hechos que sustente tácticamente su pretensión y, a su vez, la administración tendrá la obligación de producir la prueba necesaria para el esclarecimiento de la verdad jurídica objetiva – Artículo 1°, inc. f), apénd. 2 LPA y 48 RPA.

Con relación a este derecho, cabe señalar que comprende:

1. El ofrecimiento de la producción de la prueba con anterioridad al dictado del acto.
2. El control en la producción de la prueba
3. La presentación de alegatos
4. La apertura a prueba del expediente por parte de la administración no se traduce en una facultad discrecional para el órgano administrativo, sino que se trata de una actividad reglada.

En cuanto al derecho a una decisión fundada, se entiende que la garantía del debido proceso legal se integra con el derecho del administrado a obtener una decisión fundada de la administración que contemple sus alegaciones y resuelva sus peticiones

La exigencia de una decisión fundada se vincula a la necesidad general de motivados de los actos administrativos, en el sentido deben contener la mención de las causas que los determinan, como garantía de regularidad en la actuación de la administración.

El acto administrativo dictado, junto con sus fundamentos debe ser fehacientemente comunicado al administrado, efectos que pueda ejercer el derecho a impugnarlo, sea por medio de recursos que se tramiten en la misma administración, sea por medio de acciones o recursos que puedan plantearse en sede judicial, o por ambos medios sucesivamente o a opción del interesado, según disponga la legislación aplicables

Dentro del Derecho de Defensa, el ***derecho a prueba*** adquiere importancia ya que es uno de los elementos esenciales que concurren para definir el proceso justo[17]

No se puede pensar en subsistemas probatorios aislados, es un sistema de derecho el cual debe ser interpretado en forma integral, trátese del fuero administrativo, civil, penal o laboral.

La mayoría de los códigos procesales, y las leyes de procedimientos administrativos en nuestro país remiten en el tema de la regulación de la ***prueba*** a la aplicación de las normas de los códigos procesales civiles, salvo algunas especificidades que ameritan destacar.

Existen, también remisiones a los principios y pruebas penales, sobre todo en materia de potestades sancionatorias estatales, tales como el procedimiento sumario y al poder de policía y al procedimiento administrativo en general aunque no en el proceso.

Sistema inquisitivo

Al órgano administrativo corresponde la instrucción e impulsión del procedimiento, como consecuencia de la impulsión de oficio, existe el principio de instrucción, en el sentido de que la obtención de pruebas o certificación o averiguación de los hechos no corresponde exclusivamente al particular, sino que también debe ser efectuada de oficio. En sentido de que la Administración es responsable en la reunión de los elementos de juicio necesarios para decidir.

[17] Folco, Carlos María. Op.cit. Pág. 169

El **Artículo 1° inc. a) Ley 19.549** consagra la *"impulsión e instrucción de oficio, sin perjuicio de la participación de los interesados en las actuaciones"* y el **Artículo 4°** del Reglamento de la citada **Ley** *"todas las actuaciones administrativas serán impulsadas de oficio por el órgano competente, lo cual no obstará a que también el interesado inste el procedimiento. Se exceptúan de este principio aquellos trámites en los que medie sólo el interés privado del administrado a menos que, pese a ese carácter, la resolución a dictarse pudiera llegar a afectar de algún modo el interés general".*

Este principio es denominado también *inquisitivo o de oficialismo*, no resulta aplicable en el proceso civil, en el cual impera el principio dispositivo a través del cual el impulso procesal corresponde al particular interesado.

De acuerdo al principio de la oficialismo la Administración puede y debe instruir de oficio, impulsar de oficio y buscar la verdad real por una parte, con lo cual las potestades están claramente diseñadas y por la otra debe respetar el debido proceso adjetivo y sustantivo entre cuyos derechos se encuentra el de ***ofrecer y producir prueba.*** Desde el inicio del trámite procedimental, sea este constitutivo o impugnativo, la Administración en su rol de director del procedimiento tiene amplias potestades para incluir los medios probatorios que estime pertinente.

La instancia administrativa debe garantizar la intervención de los interesados. Lo que aumenta en los casos en que investigue para sancionar como son los sumarios administrativos, otorgando carácter contradictorio, cuando así lo amerite y asegurando el real ejercicio de todos los componentes de la garantía del debido proceso. La función investigativa se satisface con acumular la ***prueba*** pertinente que servirá al momento de tomar la decisión.

La ***prueba*** conducente validará la pertinencia de la decisión que se obtenga en el procedimiento y será suficiente cuando se logren elementos para sustentar el acto administrativo emitido en dicha sede.

La Administración debe demostrar que el acto ha sido dictado conforme a derecho, y en la búsqueda de la verdad, en su accionar ético y como colaborador de la justicia debe aportar los elementos necesarios, no puede menguarse el conocimiento del proceso por la mera reticencia a probar.

El procedimiento administrativo deja abierta las facultades del órgano judicial. Cuando la investigación administrativa no satisfaga las exigencias ***probatorias*** del ordenamiento procesal, el tribunal judicial podrá admitir o requerir nuevas pruebas.

Por lo demás, desde el punto de vista de las garantías de la defensa, y recordando la raíz constitucional y la incorporación de los pactos y tratados, las ***medidas probatorias*** cumplidas en sede administrativa podrán nuevamente ser impugnadas, reiteradas o ratificadas durante la etapa probatoria del plenario judicial.

En el Derecho procesal administrativo, en cambio, Bielsa[18] marcaba ya que la regulación judicial de la prueba es una atribución para el juez, quien puede: prolongar el término de prueba, admitir una prueba tardía, limitar el número de preguntas en los interrogatorios, suplir mediante providencias para mejor proveer la iniciativa y actividad de las partes, puede subsanar deficiencia de la ***prueba*** para esclarecer la verdad.

Reseña y análisis de los Artículos de la Ley Procedimiento Administrativo – Ley 19.549 y su Decreto Reglamentario – Decreto 1759/72 – referidos a la prueba

> ***Artículo 46 Decreto N° 1759/72. De la prueba: ofrecimiento, término para la producción; admisibilidad de los medios de prueba; carga de la prueba.*** *- De la prueba.- La administración de oficio o pedido de parte, podrá disponer la producción de prueba respecto de los hechos invocados y que fueren conducentes para la decisión, fijando el plazo para su producción y am-*

[18] Bielsa, Rafael, *"Sobre lo contencioso administrativo"*, Santa Fe, Ed. Castellví, 1964, Pág. 139.

pliación, si correspondiere. Se admitirán todos los medios de prueba, salvo los que fueran manifiestamente improcedentes, superfluos o meramente dilatorios.

Análisis del Artículo 46 Decreto N° 1759/72. De la prueba: ofrecimiento, término para la producción; admisibilidad de los medios de prueba; carga de la prueba.[19]

1. **Término de ofrecimiento y producción de la prueba.** La prueba debe ser producida antes que se tome la decisión. El artículo bajo análisis consagra el derecho del interesado a "ofrecer prueba y que ella se produzca si fuera pertinente", que ello deba hacerse "dentro del plazo que la Administración fije en cada caso, atendiendo la complejidad del asunto y a la índole de la que deba producirse"
2. **Quiénes pueden ofrecer prueba.** Solamente los interesados
3. **Carga de la prueba.** Rige el principio que la prueba esta a cargo del pretensor. No del pretensor de la obligación, sino de quién pretenda el reconocimiento del hecho determinado que invoca para que se después el fundamento del acto que se dicte.
4. **Medios de prueba admisibles o inadmisibles.** La norma establece que se admitirán todos los medios de prueba. En cuanto a la inadmisibilidad de los que fueran improcedentes superfluos o dilatorios, su análisis se desarrolla en el artículo 47 del Decreto Nª 1759/72

Artículo 47 Decreto N° 1759/72. Notificación de la providencia de prueba. - Notificación de la providencia de la prueba.- *La providencia que ordene la producción de prueba se notificará a las partes interesadas indicando qué pruebas son admitidas y la fecha de la o las audiencias que se hubieren fijado. La notificación se diligenciará con una anticipación de cinco (5) días, por lo menos, a la fecha de la audiencia.*

Análisis del Artículo 47 Decreto N° 1759/72[20]

1. **Apertura a Prueba.** Para que proceda la prueba es necesario que se hayan afirmado hechos que no sean notorios, y la Administración o tercero que intervinieran no los hubiera admitido, es decir, que sean hechos controvertidos y conducentes – que sirvan para decidir el conflicto.
   El artículo bajo análisis establece qué prueba es admisible o pertinente y cuál no lo es. La prueba es inadmisible cuando está expresamente prohibida por ley o es imposible y es impertinente cuando no se refiere a hechos articulados y controvertidos.
   Todo lo referente a la proposición, admisibilidad y pertinencia de la prueba, está ligado al principio sustancial de la defensa en juicio – derecho a ser oído.

2. **Notificación**. La notificación debe contener la indicación de las pruebas admitidas y la fecha de la audiencia o audiencias que se hubieran fijado. La notificación debe hacerse, por lo menos con cinco días de anticipación a la audiencia.

3. **Momento de la apertura a prueba.** En oportunidad de que se produzcan las diferencias, lográndose el ejercicio de derecho de defensa y mayor eficacia en los trámites, y economía procesal, si bien el artículo no lo establece no cabe duda que debe hacérselo antes de la emisión del acto – artículo 1 in f) L.N.P.A.

4. **Apertura a prueba – Facultad discrecional.** La autoridad administrativa puede decretar o no la apertura a prueba, esto puede darse cuando no hay hechos que deban probarse, o bien que la Administración los desestime por inconducentes, impertinentes, imposibles o formalmente improcedentes. Quien decide acerca de la pertinencia de la prueba es órgano administrativo que dirige el trámite, pero si la Administración procede en forma irrazonable, arbitraria o de mala fe, el acto dictado está viciado y habrá responsabilidad del funcionario – dado que es obligación de la Administración respetar el derecho de defensa, el derecho del particular de ofrecer prueba, ésta sea admitida y producida.

[19] Hutchinson, Tomás, "Régimen de Procedimientos Administrativos". 4 Edición – Editorial ASTREA.

[20] Op.cit.

5. **Denegación de la apertura a prueba.** La denegación de la apertura a prueba es un acto de los que el reglamento llama de mero trámite, y por lo tanto susceptible del recurso de reconsideración. Aunque se deniegue la pretensión al particular, éste puede proseguir el trámite y ofrecer prueba – ante el superior o en la vía judicial -, es la solución que más se asemeja a lo que ocurre en el proceso judicial, donde las resoluciones del juez sobre producción, denegación y sustanciación de la prueba son irrecurribles – Artículo 379 Código Procesal Civil y Comercial de la Nación – excepto el recurso de reposición, pudiendo apelarse de la sentencia a la instancia superior.

6. **Fijación de los hechos que hay que probar.** Los hechos a probar son tanto los principales, es decir, los que constituyen el presupuesto de las normas jurídicas aplicables a la pretensiones, como los accesorios, relacionados con aquéllos. Los requisitos para que el hecho forme parte del *thema probandum* son que sea admisible y pertinente a los fines del procedimiento.
   Los hechos que, a pesar de ser parte del presupuesto de hecho de las pretensiones, no necesitan pruebas, son:

   1. hechos admitidos por las partes, o la Administración
   2. los presumidos legalmente
   3. hechos cuya prueba prohíbe la ley
   4. los que son materia de cosa juzgada o de decisión prejudicial
   5. hechos notorios
   6. hechos negativos o indefinidos
   7. irrelevantes
   8. imposibles

Apreciación de la prueba

> ***Artículo 62 Decreto N° 1759/72 Apreciación de la prueba.*** *En la apreciación de la prueba se aplicará lo dispuesto por el art. 386 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.*

Artículo 386 ***Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Apreciación de la prueba***

> ***Artículo 386.-*** *Salvo disposición legal en contrario, los jueces formarán su convicción respecto de la prueba, de conformidad con las reglas de la sana crítica. No tendrán el deber de expresar en la sentencia la valoración de todas las pruebas producidas, sino únicamente de las que fueren esenciales y decisivas para el fallo de la causa.*

Con relación a los **medios de prueba en particular**, en **el Decreto 1759/72** se regulan expresamente:

- La **prueba de informes y dictámenes** (artículo. 48) está prevista para los casos en que se estime necesario para el establecimiento de la verdad jurídica objetiva.

- **La de testigos** (artículos 49, 50, 51, 52 y 53) se rige por preceptos análogos a los previstos en el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación para ese medio de prueba, haciendo una remisión expresa a ese ordenamiento normativo el artículo 53.

- **La pericial** (artículos. 54, 55, 56 y 57), impone a los administrados la carga de proponer peritos a su costa. La Administración se abstendrá de designar peritos por su parte y deberá limitarse a recabar informes de sus agentes y oficinas técnicas y de terceros, salvo que resulte necesario su designación para la debida sustanciación del proceso. Asimismo, en la oportunidad de proponerse los peritos se precisarán también los puntos sobre los cuales el experto deberá expedirse.

- **La documental** (artículo 58), Los documentos que se presenten como prueba documental podrán presentarse en original, en testimonios expedidos por autoridad competente o en copia que certificará la autoridad administrativa previo cotejo con el original que devolverá al interesado. Los documentos expedidos por autoridad extranjera deberán presentarse debidamente legalizados y los redactados en

idioma extranjero deberán acompañarse de la correspondiente traducción hecha por traductor matriculado. Los documentos y planos que se presenten, excepto los croquis, deberán estar firmados por profesionales inscriptos en matrícula nacional, provincial o municipal, indistintamente.

- **La de confesión voluntaria** (art. 59) El decreto reglamentario de la ley de procedimientos administrativos establece que no podrán ser citados a prestar confesión ni la parte interesada, quien sin embargo podrá presentarse espontáneamente; ni los agentes públicos, quienes podrán ser ofrecidos como testigos, informantes o peritos por el administrado.
  En el supuesto de confesión voluntaria por parte del administrado, la norma prevé que tendrá los mismos efectos y alcances que resultan del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación en sus arts. 423, 424 y 425.
  Al respecto el código ritual establece que la confesión judicial constituirá plena prueba salvo que ese medio estuviera expresamente prohibido por la ley ó recayere sobre hechos cuya investigación prohiba la ley o se opusiere a las constancias instrumentales fehacientes de fecha anterior agregados al expediente. Asimismo prevé que en caso de duda la confesión debe interpretarse a favor de quien la hace estableciéndose también los casos en que se la debe considerar indivisible. Por último se dispone que la confesión hecha fuera de juicio, por escrito o verbalmente, frente a la parte contraria o a su representante tendrá validez siempre que se acredite por medios de prueba habilitados en ese mismo código.

CAPÍTULO III

PRUEBA EN EL PROCESO TRIBUTARIO.

Generalidades

El **Derecho Procesal Tributario** comprende un sector del Derecho caracterizado por incluir:

- Derecho Procesal Civil - respecto de procedimientos donde se ventilen aspectos de las obligaciones tributarias y del Derecho Tributario material o sustantivo -,
- Derecho Procesal Penal – en materia sancionatoria -,
- Derecho Procesal Administrativo – aplicación supletoria de la Ley Procedimiento Administrativo Ley 19.549 y su reglamentación -,
- Ley Procedimiento Tributario – Ley 11.683 (t.o.1978) , el Código Aduanero y sus normas reglamentarias – ordenamientos específicos -

La **Ley 11.683 (t.o. 1998)** ha sido designada como de "Procedimiento para la aplicación, percepción y fiscalización de impuestos", pero no puede considerarse como ley procesal en sentido estricto, pues incluye aspectos de índole sustancial (interpretación de las normas tributarias, domicilio fiscal, sujetos de deberes impositivos, pago, intereses, infracciones y sanciones).[21]

La citada Ley 11.683 (t.o. 1998), dispone en su:

a) ***Artículo 116,*** que en todo lo no previsto en "Título I" serán de aplicación supletoria:

- La Ley de Procedimientos Administrativos 19.549 y su decreto reglamentario 1759/72, texto ordenado en 1991.
- El Código Procesal Civil y Comercial de la Nación
- El Código Procesal Penal de la Nación.

b) ***Artículo 197,*** que serán de aplicación supletoria en los casos no previsto en Título II – relacionado con el Tribunal Fiscal de la Nación -

- El Código Procesal Civil y Comercial de la Nación
- El Código Procesal Penal de la Nación.

El Doctor Horacio Diaz Sieiro ha dicho que "*Cuando la Administración quiere vincular a un particular con una obligación, o cuando quiere generar cualquier tipo de efecto jurídico con respecto a terceros, debe dictar un acto administrativo. Un acto administrativo es un a declaración que la Administración hace en ejercicio de sus funciones materialmente administrativas y que produce efectos jurídicos inmediatos con respecto a particulares. La Administración Federal se expresa a través de actos administrativos. Tanto el acto de determinación de oficio, como aquel por el cual se impone una multa o se declara caduco un beneficio promocional, todos son actos administrativos*"[22]

[21] Folco, Carlos Maria. Op.cit. Pág. 64

[22] Conferencia dictada por el Dr. Díaz Sieiro en el Curso "Seminario Intensivo de Procedimiento Tributario", Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 25/03/1998

Sección I

Prueba en el Proceso Tributario – en sede Administrativa – Administración Federal de Ingresos Públicos –

El **Procedimiento Tributario** comprende:

1. ***El procedimiento de fiscalización y verificación de los tributos,*** es definido como "Serie de actos de la administración tendientes a corroborar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes, la verdad o falsedad de lo declarado o, en su caso detectar las omisiones incurridas. Es decir, en un proceso administrativo, cuya finalidad es la mejor aplicación de la Ley tributaria, favoreciendo de esta manera no sólo a la Administración, sino a los administrados"

   Las facultades inquisitivas de la Administración, se traducen en obligaciones para los contribuyentes, responsables y terceros, las que incumplidas son pasibles de sanciones.

   En este procedimiento está a cargo del organismo fiscalizador reunir la prueba necesaria que sirva de fundamento a la pretensión fiscal. Deberá entonces tenerse presente que la misma debe recaer sobre todos aquellos hechos que demuestren una mayor capacidad contributiva a la manifestada originariamente por el contribuyente o responsable en su declaración jurada; ya sea por estar directamente relacionada con el hecho imponible del impuesto de que se trate o a otras circunstancias relacionadas con el mismo y que estén destinadas a formar la convicción administrativa sobre su existencia.

   Por otra parte, no deben probarse los hechos admitidos por los contribuyentes o responsables, expresa o tácitamente, así como tampoco los hechos presumidos por la ley, los hechos evidentes y los notorios.

   En esta etapa la aportación de ***pruebas*** es amplia, en cuanto a su forma y a su desenvolvimiento, dando sustento a esta afirmación el propio Artículo 35 de la ley del rito.

   El fiscalizado, por su parte, puede durante el curso de una verificación, alegar por escrito sobre cuestiones de hecho o de derecho vinculadas con la determinación del gravamen, pero sobre las mismas se expedirá el "juez administrativo" en la resolución determinativa (cfr. art. 34 del Dec. 1397/79 - IMPUESTOS, t. 1979-1033- reglamentario de la ley 11.683, t.o. 1998 y mod.).

   El contribuyente, frente a una fiscalización *deberá contar con la documentación que respalde su cumplimiento voluntario de la obligación tributaria.* Pero, estará a cargo del Fisco probar, en su caso, la falsedad de lo declarado, por medio de las ***pruebas*** que recopile en esta instancia. La misma recaerá sobre el hecho que constituye el objeto de la investigación, que puede ser entre otros, el acaecimiento de hechos imponibles no declarados, la constitución de la base imponible del hecho imponible declarado, etc.

   En este orden de ideas, entendemos que la ***prueba*** debe recaer sobre el objeto de la investigación y sobre todas las circunstancias relacionadas con él, es decir, sobre "...el suceso principal como sobre antecedentes, concomitantes o consecuentes, que incidan sobre su apreciación definitiva"[23] .

   Finalmente, la ***prueba*** que recopile la inspección puede estar orientada a acreditar los presupuestos de las presunciones legales establecidas por el Artículo 18 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modificaciones), circunstancia que implicará *en la etapa de determinación de oficio una inversión de la carga de la prueba,* pues deberá ser el contribuyente quien desvirtúe la presunción.

   No existe en esta instancia un "***procedimiento probatorio***" propiamente dicho, por tratarse de una etapa de investigación, de averiguación, de recopilación, de inquisición.

[23] D'Albora, Francisco J., "Código Procesal Penal de la Nación", p. 283, Editorial Abeledo-Perrot, año 1996

La conclusión a la que llegue la Administración en torno al cumplimiento de las obligaciones tributarias, dependerá de la ***prueba*** recogida. En consecuencia, si del conjunto de diligencias practicadas se dilucida el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, la fiscalización se descarga. Si por el contrario, lo verificado es el incumplimiento de las mencionadas obligaciones, debe iniciarse el procedimiento de determinación de oficio, si el ajuste no es conformado por el contribuyente o responsable, así como también el de aplicación de sanciones, salvo en el supuesto que sea procedente efectuar la denuncia penal, en cuyo caso el organismo se abstendrá de aplicar sanciones hasta el dictado de la sentencia definitiva en dicha sede.[24]

De las ***pruebas*** que la fiscalización recopile se irá formando la convicción administrativa sobre la procedencia del ajuste, la que llegada a cierto grado de certeza determinará el inicio del procedimiento de determinación de oficio.

La Ley 11.683 dispone los poderes de la AFIP para la verificación de los tributos, en el:

- ***Artículo 35.-*** *La Administración Federal de Ingresos Públicos tendrá amplios poderes para verificar en cualquier momento, inclusive respecto de períodos fiscales en curso, por intermedio de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable. En el desempeño de esa función la Administración Federal podrá:*

  a) Citar al firmante de la declaración jurada, al presunto contribuyente o responsable , o a cualquier tercero que a juicio de la Administración Federal de Ingresos Públicos tenga conocimiento de las negociaciones u operaciones de aquéllos, para contestar o informar verbalmente o por escrito, según ésta estime conveniente, y dentro de un plazo que se fijará prudencialmente en atención al lugar del domicilio del citado, todas las preguntas o requerimientos que se les hagan sobre las ventas, ingresos, egresos y, en general, sobre las circunstancias y operaciones que a juicio de la Administración Federal estén vinculadas al hecho imponible previsto por las leyes respectivas;

  b) Exigir de los responsables o terceros la presentación de todos los comprobantes y justificativos que se refieran al hecho precedentemente señalado;

  c) Inspeccionar los libros, anotaciones, papeles y documentos de responsables o terceros, que puedan registrar o comprobar las negociaciones y operaciones que se juzguen vinculadas a los datos que contengan o deban contener las declaraciones juradas. La inspección a que se alude podrá efectuarse aun concomitantemente con la realización y ejecución de los actos y operaciones que intereses a la fiscalización.

  d) Cuando se responda verbalmente a los requerimientos previstos en el inciso a), o cuando se examinen libros, papeles, etc., se dejará constancia en actas de la existencia e individualización de los elementos exhibidos, así como de las manifestaciones verbales de los fiscalizados. Dichas actas, que extenderán los funcionarios y empleados de la Administración Federal de Ingresos Públicos, sean o no firmadas por el interesado, servirán de prueba en los juicios respectivos;

  e))requerir por medio del Administrador Federal y demás funcionarios especialmente autorizados para estos fines por la Administración Federal de Ingresos Públicos, el auxilio inmediato de la fuerza pública cuando tropezasen con inconvenientes en el desempeño de sus funciones, cuando dicho auxilio fuera menester para hacer comparecer a los responsables y terceros o cuando fuera necesario para la ejecución de las órdenes de allanamiento.

  f) Dicho auxilio deberá acordarse sin demora, bajo la exclusiva responsabilidad del funcionario que lo haya requerido, y, en su defecto, el funcionario o empleado policial responsable de la negativa y omisión incurrirá en la pena establecida por el Código Penal;

  g) e)recabar por medio del Administrador Federal y demás funcionarios autorizados por la Administración Federal de Ingresos Públicos, orden de allanamiento al juez nacional que co-

[24] Lamagrande, Marina C. "La prueba en el procedimiento de determinación de oficio IMP 2001-B, 2347"

rresponda, debiendo especificarse en la solicitud el lugar y oportunidad en que habrá de practicarse. Deberán ser despachadas por el juez, dentro de las 24 (veinticuatro) horas, habilitando días y horas, si fuera solicitado. En la ejecución de las mismas serán de aplicación los artículos 224, siguientes y concordantes del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

h) Clausurar preventivamente...

138 y 139.

2. ***Procedimiento de Determinación de Oficio*** **-Su definición:** Determinación es un acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares, o de ambos coordinadamente destinados a estables en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación.[25]

En el **artículo 16 de la Ley 11.683** -Ley de Procedimiento Tributario, establece la facultad de impugnar sus declaraciones tributarias y corregir la materia imponible declarada o en su caso, determinarla cuando estos no hayan presentado dichas declaraciones, a través del procedimiento de determinación de oficio, actuando la AFIP en forma subsidiaria frente al incumplimiento o mal cumplimento del sujeto pasivo.

En el procedimiento administrativo para la determinación de oficio tributaria, existiendo tres modalidades que la ley autoriza, ellas son:

a) base cierta o directa o determinación de oficio "strictu sensu", esto es, por conocimiento cierto de la materia imponible, cuando la Administración ejerce tal potestad con certeza de la magnitud de la materia imponible, basada en la ponderación integral de la verdadera situación real del contribuyente.
b) base presunta en donde la base imponible se establece conforme el régimen de presunciones enunciadas en la Ley de Procedimiento Tributario.
c) mixta, es decir, mediante la combinación de los métodos expuestos en los incisos anteriores.

Además de los citados supuestos de falta de presentación de declaraciones tributarias o cuando estas resulten impugnables por ser falsas o inexactas, la sustanciación del procedimiento determinativo procede también respecto de aquellos en quienes se quiera efectivizar la responsabilidad solidaria del Artículo 8 de la Ley 11.683.

La importancia de la previa determinación de oficio radica en que se trata de un acto administrativo, dictado por quien detenta la competencia tributaria. Acto que gozará de presunción de legitimidad derivada del principio de autotutela de la Administración, lo cual le otorga fuerza ejecutoria, impidiendo que los recursos que se interpongan en su contra suspendan la ejecución y sus efectos, salvo que una norma expresa establezca lo contrario.

Sin embargo, dicha legitimidad no implicará certeza, pues si el acto se presumiera legitimo y cierto, violaría el principio de inocencia del que gozan todos los habitantes de la Nación Argentina (art. 18 C.N. y art. 1° C.P.P.).

Durante el procedimiento de determinación de oficio de la deuda tributaria el contribuyente puede ejercer el derecho de defensa y en consecuencia, se estaría garantizando, con esta norma, el ejercicio de aquel derecho constitucional. En este sentido, la supresión de este requisito, vulneraria una garantía constitucional.[26]

[25] Barrera Aleira, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso, Sala IV, 9/05/1966
[26] Catania, A. "Régimen Penal Tributario", Editores del Puerto, 2005, Pág. 284

Vicente Oscar Díaz, manifiesta que la "determinación de oficio denota un procedimiento que se mueve de una situación de incertidumbre hacia una situación de certeza, es decir, el fenómeno de la determinación siempre debe resguardar el conocimiento de un hecho".[27]

Durante el citado procedimiento de determinación de la deuda tributaria el contribuyente puede ejercer su derecho de defensa y cuestionar el monto supuestamente evadido.

La ***carga probatoria*** es ahora del contribuyente, quien debe, al menos, tratar de neutralizar la ***prueba*** del Fisco nacional y también, de corresponder, de desvirtuar las presunciones establecidas en el art. 18 de la ley del rito en las que puedan fundarse los cargos o impugnaciones de la Administración.

El procedimiento probatorio en la determinación de oficio tributaria

El ***procedimiento probatorio*** en la determinación de oficio tributario se encuentra definido por los **Artículos 34 y 35 del decreto reglamentario 1397/79** que remiten supletoriamente, en cuanto a la admisibilidad, sustanciación y diligenciamiento de la ***prueba***, al **título VI del Decreto 1759/72 (Decreto Reglamentario de la ley 19.549 de procedimientos administrativos)** (IMPUESTOS, t. 1972-738 y 730), dejando a salvo que no se admitirá el alegato previsto en el Artículo 60 del mismo.

Cabe destacar que el **Artículo 46** del reglamento mencionado en último término establece un criterio amplio en cuanto a la admisión de los ***medios de prueba*** al disponer que "La Administración de oficio o a pedido de parte, podrá disponer la producción de prueba respecto de los hechos invocados y que fueren conducentes para la decisión, fijando el plazo para su producción y su ampliación, si correspondiere. Se admitirán todos los ***medios de prueba***, salvo los que fueren manifiestamente improcedentes, superfluos o meramente dilatorios".

Por su parte, el Decreto. **1397/79 en su Artículo 35** establece que la ***prueba*** deberá ser producida en el término de 30 días posteriores al de la fecha de notificación del auto que las admitiera, plazo que será prorrogable por resolución fundada por única vez y por igual lapso.

Por último establece que el juez administrativo podrá, en cualquier momento del proceso disponer "...las verificaciones, controles y demás pruebas que, como medidas para mejor proveer, considere necesarias para establecer la real situación de los hechos".[28]

Formas determinativas de oficio

El procedimiento de oficio debe, siempre, ser realizado sobre "base cierta", lo cual implica el conocimiento cierto de la materia imponible del contribuyente, pues éste es el método que más adecuadamente medirá la cuantía de las diversas bases de imposición.

Existe una excepción, al procedimiento de excepción que constituye la determinación de oficio, como lo es la llamada estimación de oficio sobre "base presunta",

Alberto Gorosito[29] ha manifestado que *"Si agotados los medios y habiendo una inexistencia de documentación respaldatoría total, o falta de claridad en los registros contables e imposibilidad de encontrar la verdad por otro camino, entonces recién, y no antes, podrán aplicarse las presunciones. Para aplicar presunciones debe primero impugnar los registros contables con fundamento, demostrar que no contienen toda la verdad y demostrar que esa verdad no puede ser hallada por otros medios*

El más Alto Tribunal tiene dicho que las estimaciones de oficio gozan de presunción de legitimidad,

[27] Criminalización de las infracciones tributarias" – Informe del Relator General a las XIX Jornadas Latino Americanas de Derecho Tributario – Lisboa 1998

28 Cfr. art. 35 in fine del decreto reglamentario 1397/79.

29 Gorosito, Alberto ,conferencia brindada en la Asociación Argentina de Estudios Fiscales el 20/04/1994.

cuando ellas son dictadas ante la ausencia o graves falencias de los registros contables o de la documentación respaldatoría de las operaciones, correspondiendo a quien las ataque la demostración in tergiversable de los hechos[30]

Presunciones

Las presunciones constituyen elementos de juicio aptos para aquellos casos en los que no existen registraciones contables, ni documentación relativa a las operaciones del contribuyente o soportes documentales con ciertas falencias.

La presunción debe estar basada en un hecho cierto – siempre debe tener origen en un hecho cierto y real, no puede a partir de otra presunción -, ello permite afirmar que la presunción, que de ello se infiere, es grave, precisa y concordante.[31]

Las presunciones legales presentan dos grandes grupos:
1. las llamadas *"iures et de iure"* o absolutas, en las cuales desaparece casi toda la actividad probatoria pues lo afirmado resulta irrebatible.
2. las denominadas *"iuris tantum"*, o relativas, que traslada la prueba al contribuyente.

Con respecto a las presunciones *"hominis"*, o simples, es decir aquéllas en que la deducción lógica proviene del organismo encargado de resolver o sentenciar, encuentran un límite preciso a juzgar por lo normado en el artículo 163 inc. 5 del Código Procesal Civil y Comercial. En él, se expresa que las presunciones no establecidas por ley (*hominis*) constituirán prueba cuan se funden en hechos reales y probados y cuando por su número, precisión, gravedad y concordancia, produjeren convicción según la naturaleza del juicio, de conformidad con la regla de la sana crítica.

Los indicios, como hechos que permiten la elaboración de razonamientos o argumentos de prueba, constituyen un medio de prueba[32], de análogo rango que las demás pruebas históricas o directas y sometidas también a la regla de la sana crítica. Por lo tanto, la utilización de presunciones formadas a partir de indicios admisibles, constituye un medio de argumentación no necesariamente supletorio, bien que su peso deba ser ponderado en la apreciación total de la masa de pruebas[33].

También se ha dicho que las presunciones legales son reglas jurídicas sustanciales para la aplicación del derecho objetivo para ciertos casos concretos, cuyos efectos de producen fuera del proceso y son reconocidos en éste e influyen además en la carga de la prueba, pero una vez que el hecho presumido se discute en un proceso, tales presunciones producen el efecto procesal de delimitar el presupuesto fáctico que, la norma sustancial contempla para que surtan efectos jurídicos, sacando del mismo hecho presumido, por lo cual el favorecido por ella no necesita demostrarlo bastándole con probar los otros hechos que sirven de base a tal presunción[34]. En este caso quien alega una presunción legal *iuris tantum* o *iuris et de iuris* debe probar plenamente y por los medios conducentes los hechos que sirven de base de la presunción. Más, aún, la prueba, por una parte de los hechos base de la presunción, no impide que la adversaria lleve al proceso otras pruebas con la finalidad de desvirtuar aquélla y demostrar que en realidad esos hechos no han ocurrido. Si se consigue este objetivo o por lo menos que el Juez estime inciertos aquéllos, no podrá aplicar la presunción[35]

El rol del juez administrativo ante la prueba

[30] Fallos 201:322; 205:31, Cámara Nacional Federal Contencioso Administrativo Federal, 20/08/84, "Dadea, Marta Elisa y otros"
[31] Gorosito, Alberto, conferencia citada
[32] Devis Echandia, "Teoria general de la prueba", Tomo 2, pág. 603.
[33] "Aserradero Marino Candela e hijos S.R.L" s/ apelación ", Sala Contencioso Administrativo Nª 3, 26/04/1988.
[34] T.F.N., 18/12/1991, "Radio Electrón S.A. s/ apelación Impuesto al Valor Agregado, sobre los Capitales y a las Ganancias"
[35] Devis Echandia, "Teoría general de la prueba judicial", Tomo II, pág. 697 y siguientes.

Reconociendo que el funcionario investido de atribuciones para determinar obligaciones tributarias como también para imponer sanciones a los infractores de normas tributarias o fiscales lleva a cabo una actividad que participa de naturaleza jurisdiccional en la medida que entiende en un conflicto con relevancia jurídica que es necesario dirimir mediante resoluciones susceptibles de adquirir autoridad de cosa juzgada[36]

Hutchinson afirma "...Mientras que en el proceso civil el juez tiene que ceñirse a juzgar según las pruebas aportadas por las partes (***verdad formal***), en el procedimiento administrativo el órgano debe ajustarse a los hechos, prescindiendo que ellos hayan sido o no alegados y probados por el particular. Ello por cuanto la decisión administrativa no puede depender de la voluntad del particular de no aportar las pruebas del caso"[37]

Si a lo expuesto se le agrega que el contribuyente tiene el derecho y el deber de probar en sede administrativa -significando ello que el contribuyente tiene el derecho a que se le admita la prueba y se produzca la ofrecida- cabe concluir que el juez administrativo debiera abrir a prueba los procesos de determinación de oficio mandando a producir toda aquella prueba que a su criterio sea admisible y pertinente a los fines de la dilucidación de la materia en discusión.

Sin embargo, la no producción de la prueba ofrecida en sede administrativa -por haber sido rechazada fundadamente por el juez administrativo- no causará la nulidad de la resolución determinativa.

En este sentido ha sido invariable la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación que sustentada en fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación entendió que en tales casos no se ve agraviada la garantía del debido proceso adjetivo ya que para ello es preciso que el vicio haya colocado a la parte en estado de indefensión y esa situación no se da cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, pues se satisface la exigencia de la defensa ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia (Fallos 205:249; 247:52; 267:393, entre otros) [38].

Además, el tribunal ha dicho que si con lo que se discrepa es con el criterio por el cual el organismo fiscalizador desestimó en sede administrativa la prueba ofrecida, ello no es una cuestión que afecte la validez del acto sino que integra el fondo mismo de la cuestión que ese tribunal está llamado a decidir[39] .

Se concluye que el juez administrativo deberá adoptar un papel más activo en la etapa probatoria, abriendo la causa a prueba (siempre que se cumpla con los requisitos de pertinencia y admisibilidad) y mandando a producir las medidas para mejor proveer que estime necesarias. La resolución que así se dicte estará más cerca de la verdad material y coadyuvará a la justa solución del conflicto.

La Ley 11.683 y su Decreto Reglamentario disponen en cuanto al procedimiento de determinación de oficio,

- ***Artículo 17.-*** *El procedimiento de determinación de oficio se iniciará, por el juez administrativo, con una vista al contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se formulen, proporcionando detallado fundamento de los mis-*

36 Couture, Eduardo J., "Fundamentos del Derecho Procesal Civil", tercera edición (póstuma), reimpresión inalterada, p.36, Ed. Depalma, año 1997.

37 HUTCHINSON, Tomás, "Régimen de Procedimientos Administrativos, ley 19.549", 3ª edición actualizada y ampliada, Editorial Astrea, año 1995.

38) T.F.N., "Aerosoles Hecspi S.A.", 10/12/97, IMPUESTOS, t. 1977-45; "Werthein, Julio s/ Apelación", 14/09/99, sin publicar; "Gasalla Producciones S.A. s/ Apelación", 13/07/99; "Yoma S.A.", 22/08/92, IMPUESTOS, t. 1997-B, 3351, entre muchos otros.

39 T.F.N., Sala A, "Gasalla Producciones S.A. s/ Apelación" del 13/07/99.

*mos, para que en el término de QUINCE (15) días, que podrá ser prorrogado por otro lapso igual y por única vez, **formule por escrito su descargo y ofrezca o presente las pruebas que hagan a su derecho.***
Evacuada la vista o transcurrido el término señalado, el juez administrativo dictará resolución fundada determinando el tributo e intimando el pago dentro del plazo de QUINCE (15) días.
La determinación deberá contener lo adeudado en concepto de tributos y, en su caso, multa, con el interés resarcitorio y la actualización, cuando correspondiesen, calculados hasta la fecha que se indique en la misma, sin perjuicio de la prosecución del curso de los mismos, con arreglo a las normas legales y reglamentarias pertinentes.
En el supuesto que transcurriera noventa (90) días desde la evacuación de la vista o del vencimiento del término establecido en el primer párrafo sin que se dictare la resolución, el contribuyente o responsable podrá requerir pronto despacho. Pasados TREINTA (30) días de tal requerimiento sin que la resolución fuere dictada, caducará el procedimiento, sin perjuicio de la validez de las actuaciones administrativas realizadas, y el Fisco podrá iniciar -por una única vez- un nuevo proceso de determinación de oficio, previa autorización del titular de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, de lo que se dará conocimiento dentro del término de TREINTA (30) días al Organismo que ejerce superintendencia sobre la ADMINISTRACIÓN FEDERAL, con expresión de las razones que motivaron el evento y las medidas adoptadas en el orden interno.
El procedimiento del presente artículo deberá ser cumplido también respecto de aquellos en quienes se quiera efectivizar la responsabilidad solidaria del artículo 8º.
Cuando la disconformidad respecto de las liquidaciones practicadas por la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS con arreglo al último párrafo del artículo 11 se limite a errores de cálculo, se resolverá sin sustanciación. Si la disconformidad se refiere a cuestiones conceptuales, deberá dilucidarse a través de la determinación de oficio.
No será necesario dictar resolución determinando de oficio la obligación tributaria si -antes de ese acto- prestase el responsable su conformidad con las impugnaciones o cargos formulados, la que surtirá entonces los efectos de una declaración jurada para el responsable y de una determinación de oficio para el Fisco.

Artículo 34 D.R.P.T. Ofrecimiento de prueba en el curso de una verificación.

***Artículo 34.-** Si en el curso de una verificación el contribuyente hubiera alegado por escrito sobre cuestiones de hecho o de derecho vinculadas a la determinación del impuesto, el juez administrativo se expedirá sobre las objeciones u observaciones del fiscalizado en la resolución que determine de oficio el gravamen y sobre el mérito de la prueba producida o las razones fundadas por las que no se hizo lugar a la ofrecida, en su caso.*

Artículo 35 D.R.P.T. Normas sobre producción de prueba.

***Artículo 35.-** En los procedimientos en los cuales el contribuyente o responsable ofrezca prueba que haga a su derecho, su admisibilidad, sustanciación y diligenciamiento se regirán por las normas contenidas en el Título VI del Decreto No. 1759 del 3 de abril de 1972 en aquellos aspectos no reglados por la ley y este reglamento, no admitiéndose el alegato previsto en el artículo 60 del mencionado decreto.*
La prueba a que se refiere el párrafo anterior deberá ser producida dentro del término de TREINTA (30) días posteriores al de la fecha de notificación del auto que las admitiera. Este plazo será prorrogable mediante resolución fundada por un lapso igual y por una sola vez.
En los casos en que el contribuyente o responsable no produjere la prueba dentro del plazo establecido en el párrafo anterior, el juez administrativo podrá dictar resolución prescindiendo de ella.
El juez administrativo podrá, en cualquier momento del proceso, disponer las verificaciones, controles y demás pruebas que, como medidas para mejor proveer, considere necesarias para establecer la real situación de los hechos.

3. ***Procedimiento para la aplicación de sanciones,*** tiende a la represión de aquellas conductas contravencionales, es decir, de las infracciones formales o sustanciales previstas en la Ley 11.683 (t.o. 1998).

   El ilícito tributario ha sido definido como aquella situación que expresa la contradicción entre la conducta o hecho y el contenido de una norma de la ley tributaria.[40]

   El ilícito tributario se puede dividir en dos campos:

   - el campo infraccional de la Ley 11.683.
   - el campo delictual de la Ley 24.769 – Ley Penal Tributaria.

   El *Artículo 70* de la citada Ley 11.683 establece el aspecto procesal que deriva luego de la aplicación de algunas de las sanciones – formales o materiales – previstas, al establecer:

   "Los hechos reprimidos los artículos sin número agregado a continuación del artículo 38, 39,agregado a su continuación , 45, 46, agregado a su continuación y 48, serán objeto de un sumario administrativo cuya instrucción deberá disponerse por resolución emanada de Juez Administrativo, en la deberá constar claramente el acto u omisión que se le atribuyere al presunto infractor. También serán objeto de sumario las infracciones del artículo 38 en oportunidad y forma que se establecen."

   En la instrucción del sumario administrativo[41], se destaca los siguientes aspectos:

   1. La instrucción deberá ser impuesta por resolución emanada del Juez Administrativo.
   2. En dicha instrucción deberá constar, claramente, el acto u omisión que se atribuye el presunto infractor.
   3. El presunto infractor podrá formular su descargo por escrito, ofreciendo todas las pruebas que estime pertinentes. Este descargo deberá ser realizado por el titular de la empresa unipersonal, o socio de la sociedad de hecho, o presidente o socio gerente de la sociedad, o bien cualquier otra persona que la represente o que se encuentre autorizada para ello.
   4. El plazo que tiene el contribuyente para efectuar su defensa es de 15 días hábiles administrativos, no corridos contados a partir de la notificación del sumario.

   Cuestiones sumariales[42]o

   1. **Iniciación del sumario,** dado que en relación a las "infracciones formales" previstas en la Ley 11.683, la sanción se produce ipso facto de cometidas, y sin necesidad de requerimiento, es de suyo que este caso, el sumario esta lógicamente obviado y desplazado al momento en que el contribuyente le venzan los plazos legales de cumplimiento (Artículo 38 Ley 11.683).
      En cuanto al resto de las infracciones y delitos, sujetos a instrucción sumarial prevista en el Artículo 70 de la citada Ley, el sumario se iniciará con la resolución del "juez administrativo" en la cual deberá constar claramente el acto u omisión que se le atribuye al presunto infractor.
   2. **Citación del responsables,** en la primera parte del Artículo 71 de la Ley 11.683 se establece la obligación de notificar al "presunto infractor", la sustanciación del sumario, otorgándole un plazo de 15 días prorrogables por otro igual por única vez, para que formule por escrito su descargo y ofrezca todas *las pruebas* que hagan a su derecho.
      Cabe indicar que la circunstancia de no efectuar el sumariado "descargo" ello no destruye su presunción de inocencia, por cuanto en este caso la norma dispone por remisión la aplicación subsidiaria de lo relacionado con la determinación de oficio, a la cual en su momento le corresponde recurso de reconsideración (Artículos 72, 76 y concs. Ley 11.683).

[40] Altamirano Jacome, Lauro, "La evasión legal de los impuestos", en Boletín DGI; Nª 175 , julio de 1968, pág. 11
[41] Confrontar Félix Rolando y Andrés Saladino, "Sumarios por infracciones", Revista Impuesto, 1997-C3080.
[42] Barragán, Guillermo C., " La defensa en juicio en sede tributario-administrativa", publicado en DJ 2002-1, 219.

3. **Amplitud de pruebas para la actividad probatoria,** Giuliani Fonrouge y Narvine[43], señalan que si bien el responsable puede ofrecer toda clase de prueba y la DGI, debe sustanciarlas, ello no confiere a aquel un derecho ilimitado. Agregan estos autores que conforme a los "principios de derecho tributario" la autoridad debe rechazar o no diligenciar las pruebas inconducentes o manifiestamente extrañas a los hechos a demostrar, pero debe proceder con cautela para no lesionar derechos.
4. **La actividad probatoria,** dispone el Artículo 91 de la Ley 11.683, que será de aplicación lo normado en el Código Procesal Civil y Comercial y si bien ello ser refiere a los trámites judiciales es de suyo que supletoria en lo referente a las cuestiones probatorias relacionadas con los sumarios administrativos. En cuanto a la carga de la prueba siempre rige el principio "onus provandi..."
5. **Alegato de bien probado,** En todos los ordenamientos procesales, le está permitido al judiciable, presentar un escrito o un informe verbal (*in voce*) ponderando el resultado de la prueba producida. Se trata de esa pieza procesal, denominada alegato de bien probado, de utilización optativa, pero de innegable valor, por se la última oportunidad que se tiene para completar la defensa.
   La Ley 11.683, no la regula expresamente, por cuanto, para su estudio es necesario recurrir a la ley de procedimiento administrativo y supletoriamente al Código Procesal Civil y Comercial.

La Ley 11.683 establece respecto del descargo del infractor en los sumarios

- ***Artículo 71 Ley Nº 11.683. Descargo del infractor en los sumarios.***
  Artículo 71 - La resolución *que disponga la sustanciación del sumario será notificada al presunto infractor, a quien se le acordará un plazo de QUINCE (15) días, prorrogable por resolución fundada, por otro lapso igual y por una única vez, para que* ***formule por escrito su descargo y ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho. El acta labrada*** *que disponga la sustanciación del sumario, indicada en los supuestos de las infracciones del artículo 39, será notificada al presunto infractor, acordándole CINCO (5) días para* ***que presente su defensa y ofrezca las pruebas que hagan a su derecho.***

Artículo 41 Ley Nº 11.683. Sanción de multa y clausura. Procedimiento.

> ***Artículo 41.*** *Los hechos u omisiones que den lugar a la multa y clausura, y en su caso, a la suspensión de matrícula, licencia o de registro habilitante, que se refieren en el último párrafo del artículo 40, deberán ser objeto de un acta de comprobación en la cual los funcionarios fiscales dejarán constancia de todas las circunstancias relativas a los mismos, las que desee incorporar el interesado,* ***a su prueba****, y a su encuadramiento legal, conteniendo además, una citación para que el responsable, munido de* ***las pruebas de que intente valerse, comparezca a una audiencia para su defensa*** *que se fijará para una fecha no anterior a los 5 (cinco) días ni superior a los 15 (quince) días. El acta deberá ser firmada por los actuantes y notificada al responsable o representante legal del mismo. En caso de hallarse presente este último en el acto del escrito, se notificará el acta labrada en el domicilio fiscal por los medios establecidos en el artículo 100.*
> *El juez administrativo se pronunciará una vez terminada la audiencia o en un plazo no mayor a los 2 (dos) días.*

4. ***Proceso Penal Tributario,*** tiene por objeto llegar a la condena o absolución de una persona a la que se le atribuye, en principio, un hecho configurativo de un delito tributario.

   Existe doctrina[44] que no advierte diferencia ontológica o cualitativa entre el ilícito administrativo tributario "infracciones" regulado por la Ley 11.683 y el ilícito penal especial regido por la Ley Penal Tributaria 24.769. Las sanciones aplicables en ambos tienen la común finalidad de prevención mediante la intimidación o, en todo caso de retribución. Cualquier sanción es penal si persigue una finali-

[43] Giuliani Fonrouge, Carlos M. – Narvarrine, Susana N, "Procedimiento Tributario", pág. 402, Nº 2, Edición Desalma, 1992

[44] Soler, Osvaldo H, "El principio de que nadie puede ser obligado a declarar contra si mismo frente a las inspecciones de la AFIP", publicado en Impuestos 2002-A, 25.

dad correctora, rebasando el propósito de restablecer el orden jurídico conculado que es propio de las consecuencias civiles y que sólo dirigen a resarcir al damnificado del daño experimentado, tal el caso de la ejecución forzada de los bienes del deudor por el monto de la obligación incumplida y el resarcimiento de los daños y perjuicios derivados del incumplimiento.

La naturaleza del ilícito tributario es de raigambre penal, la infracciones y sanciones tributarias integran el denominado derecho penal especial, y les son aplicables las disposiciones generales del Código Penal en todo aquello que no haya sido expresamente derogado por el régimen especial, revocación ésta que en ningún caso puede importar la violación de una garantía de rango constitucional.

En virtud de lo prescripto por el Artículo 75 inc. 22) de la Constitución Nacional los tratados internacionales tiene jerarquía constitucional.

1. El Artículo XXVI de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre prescribe: "Se presume que todo acusado es inocente, hasta que se pruebe que es culpable"
2. El Artículo 11.1 de la Declaración Universal de Derechos Humanos preceptúa: "Toda persona acusada de un delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad, conforme a la ley y en juicio público en el que, se hayan asegurado todas las garantías necesarias para su defensa".
3. El Artículo 8 punto 2 de la Convención Americana de Derechos Humanos establece que:"Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad"
4. El Artículo 14 punto 2 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos expresa que:"Toda persona acusada de un delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad"

El ***principio de inocencia,*** requiere de modo necesario que se pruebe la responsabilidad penal de un sujeto y ello conlleva el respeto del derecho del acusado a guardar silencio. Si se lo obligara a declarar contra si mismo se violaría el principio de guardar silencio. Los derechos de guardar silencio y a no declararse culpable llevaron a la enunciación del principio de que nadie está obligado a autoincriminarse.

El tributarista español Ramón Falcón y Tella[45] señala que *" como en la inspección es donde el riesgo de autoinculparse existirá normalmente en la práctica, ... si no se ha advertido del derecho de no declarar, ello haría inutilizables, tanto en el procedimiento sancionador como en proceso por delito fiscal, las pruebas conseguidas, al haber sido obtenidas en virtud de un deber del contribuyente coactivamente exigible y, por lo tanto, con violación del derecho de fundamental a o no declarar contra si mismo"*

Dado el doble carácter que puede asumir el organismo fiscal tanto como fiscalizador del cumplimiento de las leyes tributarias cuanto como denunciante o querellante en un proceso penal, o, incluso, como parte de un proceso contencioso administrativo en el cual se discute la aplicación de sanciones, se impone la necesidad de que al iniciarse una inspección, se le comunique al contribuyente que los datos obtenidos durante la misma pueden comprometer su situación ante la evidencia de la existencia de una infracción que lo haga pasible de sanciones. Si, bajo esas condiciones, el contribuyente consiente expresamente en colaborar con la inspección, los elementos obtenidos se encuentran legitimados para utilizarlos como ***prueba*** de cargo.

En caso de que el contribuyente no consiente a someterse a la verificación en esas condiciones, el organismo recaudador está facultado para requerir al juez orden de allanamiento. Pero para que con dicha orden quede legitimada la evidencia colectada para usarla como **prueba** de cargo en sede penal, la resolución judicial que ordena el allanamiento deberá fundarse en la sospecha de la comisión de delito. Una orden de allanamiento así motivada posibilita franquear el acceso al domicilio para realizar otra

[45] Ramón Falcón y Tella, "Revista de Contabilidad y Tributación", CEF, N 171, junio 1997, pág. 34.

diligencia, como el registro domiciliario, el secuestro de cosas relacionadas con el delito o la detención de personas. En tales circunstancias, por ajustarse a derecho la medida cautelar dispuesta, el organismo fiscal estará en condiciones de utilizar la información y elementos obtenidos a los efectos sancionatorios pertinentes.

El artículo 224 del Código Procesal Penal de la Nación dispone que el juez ordenará, por auto fundado, el registro domiciliario si hubiere motivos para presumir que en determinado lugar existen cosas pertinentes al delito o allí puede efectuarse la detención del imputado, lo que revela que a lo que apunta el allanamiento, en la esfera penal, es primordialmente a la incautación de la prueba demostrativa de un delito o a la captura de un sospechoso.

La Ley 24.769, cambió la secuencia de la actividad del Fisco y el Poder Judicial. Se pasó de una intervención judicial temprana (obligación de denunciar cuando se tiene la convicción de la existencia de un delito) a esperar la conclusión del procedimiento determinativo de la deuda, aun cuando se tenga ese estado de convencimiento acerca de la existencia de un delito con anterioridad. Es decir, que de acuerdo a lo establecido por el artículo 18 de la Ley 24.769 la determinación de oficio de la deuda tributaria es una condición de procedibilidad para instar la acción penal. El monto de esa determinación es la prueba que el Fisco ofrecerá de la conducta defraudatoria que le imputa a un obligado.

Cabe indicar que, es conveniente que la determinación de oficio presentada como prueba en sede penal, sea realizada sobre la base cierta, por lo impropio de trasladar al régimen de presunciones de la Ley 11.683 a un proceso penal regido por sus propios y específicos principios.

Si la determinación hubiese sido realizada en base a presunciones, ésta debería constituir para el magistrado penal sólo una prueba indiciaria de la concurrencia del elemento objetivo exigido por el tipo penal denunciado.

La doctrina del fruto del árbol venenoso[46]

La llamada doctrina del "fruto del árbol venenoso" tuvo su origen en los Estados Unidos. Refiere al caso "Silverthorne Lamber Co. V. United States", 251 US 385 (1920) en el que la Corte estadounidense decidió que el Estado no podía intimar a una persona a que entregara documentación, cuya existencia había sido descubierta por la policía a través de un allanamiento ilegal.
La denominada *"exclusionary rule"* de la cuarta enmienda (U.S Supreme Court) es la que concibe la limitación o exclusión en el uso de material probatorio ilegalmente obtenido, es decir que ha violado los derechos fundamentales de las personas, exclusivamente ante los Tribunales Federales. La misma se ha extendido a través de la enmienda decimocuarta de la Corte Suprema de los EE.UU. a los Tribunales Estatales.

La doctrina del "fruto del árbol venenoso" funciona dentro del siguiente marco: si agentes del orden ingresan ilegalmente en el domicilio de una persona, o se interroga a un sospechoso por medio de apremios, los elementos encontrados en el domicilio allanado o bien los dichos vertidos por quien ha sido coercionado, no serán admisibles como prueba en contra de quienes han padecido tales violaciones de sus garantías constitucionales.

A partir del análisis de algunos fallos dictados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, se puede afirmar que en el sistema jurídico argentino los medios de prueba obtenidos en violación a garantías constitucionales no son admisibles como prueba a cargo. El primer antecedente de mayor relevancia lo constituyó el caso "Charles Hermanos", CSJN, 46:36, luego "Florentino", CSJN, 306:1753 y "Montenegro", CSJN, 303:1938. En los tres casos mencionados, los agentes del orden habían obtenido prueba de la comisión de un delito a partir de procedimientos cumplidos violando los preceptos de jerarquía constitucional. En citados casos existían fuertes indicios de que los imputados eran culpables del delito

[46] Nuñez, Adriana, "Las pruebas ilegales y las conductas de los contribuyentes. La doctrina del fruto del árbol venenoso", PET Nª 164

por el cual se los acusaba, a pesar de esto, la Corte Suprema se pronuncio por la inadmisibilidad de los medios de prueba obtenidos a través de dicha ilegalidad.

Las pruebas que se incorporan al proceso son actos procesales y se van realizando a través de diversos medios. Estos medios probatorios son regulados por normas prácticas en los modos de recibirlos y valorarlos, así como también por principios constitucionales, de gran incidencia en materia probatoria. Es necesario analizar a la luz de lo expuesto las consecuencias que se producen por la invalidez de los actos procesales. Dependerá de cada caso concreto determinar el alcance de la nulidad de un elemento probatorio, es valorar el si el vicio tiene entidad suficiente para invalidar toda la prueba aportada, lo que llevaría a la absolución del imputado.

En el Código de Procedimiento en materia penal señala que *" la nulidad de un acto, cuando fuere declarada, harán nulos todos los actos consecutivos que de él dependan..."*Como ha dicho la Corte en "Montenegro" y "Fiorentino", aceptar la prueba obtenida en violación a garantías constitucionales equivale a otorgar valor al resultado de un delito y a comprometer la buena administración de justicia.

Cabe señalar la postura del Tribunal Fiscal de la Nación en el fallo "Avícola Humboldt SA" – Sala A - 15/12/2000 (confirmado por Alzada),) se expidió respecto del tema que nos ocupa destacó que si bien resulta incompetente respecto de cualquier decisión sobre legitimidad de un allanamiento efectuado por orden judicial, siendo ésta resorte exclusivo de la justicia, en el caso de autos resultaba inoficiosa, atento que el Poder Judicial se expidió con posterioridad al momento de interposición del recurso, declarando la nulidad. Sin perjuicio de ello el Tribunal se expidió sobre el punto nuclear de la defensa articulada por la actora, basada en la aplicación de la "teoría del árbol venenoso", consecuencia del pronunciamiento de la Justicia que declaró la nulidad de los allanamientos realizados en dos sedes de la firma del epígrafe.

Asimismo, el Tribunal Fiscal de la Nación en el citado fallo expuso que no se puede desconocer la aplicación de la teoría citada en el campo del derecho procesal tributario, advirtió que la "regla de exclusión probatoria", que deriva de su vigencia, debe ceder ante la existencia de una fuente independiente de convicción sobre los hechos, expresando "*la nulidad de un acto procesal comprende a la de la prueba que aquél contenga, pero no puede extenderse a otras pruebas derivadas de él en la medida que no sean consecuencia inmediata de aquella irregularidad, y que pudieron obtenerse por otros medios*" y desde este punto de vista, se puso en manifiesto que "*los ajustes, practicados por el Fisco Nacional partieron no sólo como consecuencia de la confrontación de la documentación obtenida en los allanamientos, sino también en prueba aportada por el mismo contribuyente y la suministrada por terceros relacionados con la firma"* (entre ellos, instituciones financieras en las que existían acreditaciones bancarias, mutuales, Administración Provincial de Impuestos, Registro General de Propiedades y Dirección de Catastro. Asimismo, se ajustó el débito fiscal de acuerdo a los importes consignados en el Libro de IVA – Ventas, incorporándose, a su vez, el débito fiscal que surgía de ventas no registradas, o registradas en defecto, determinándose las mismas con base en la información suministrada por corredores de cereales y consignatarios de huevos con los que operaba la actora)

De acuerdo con lo expuesto, se concluyó que, encontrándose acreditado que los ajustes practicados no reposaron únicamente en el cotejo de la documentación secuestrada ilegalmente, sino que fueron consecuencia de elementos impositivamente relevantes resultantes de otras fuentes de conocimiento (datos suministrados por el propio contribuyente y terceros), el planteo de la recurrente no podía prosperar. Además, se puntualizó que la actora no formuló agravios conceptuales, sino que se limitó a plantear la nulidad de las determinaciones y a objetar genéricamente los ajustes cuando, en realidad, de acuerdo a las reglas sobre la carga de la prueba, la incertidumbre sobre los hechos por ella alegados, y no suficientemente probados, recae, necesariamente, sobre quien invocó el hecho incierto. Es así que, el organismo jurisdiccional resolvió confirmar las resoluciones apeladas.

En caso resulto por el Tribunal, se advierte el supuesto de una de las excepciones a la regla de exclusión (de cualquier medio probatorio obtenido por vías ilegítimas), que es la existencia de una fuente independiente, es decir que las pruebas obtenidas por vías ilegales pueden ser admitidas en el proceso

si el conocimiento de ellas derivad de una fuente distinta o autónoma. De esta forma, se deduciría que la nulidad del acto probatorio, realizado por violación de garantía[47]

Otro fallo a citar es Tribunal Fiscal de la Nación "Antolin Fernández S.A." (Sala A – 10/06/2004) donde el mencionado Tribunal se expidió "*..Esta Sala considera que la orden impartida por la Cámara Federal de Apelaciones de Paraná en el sentido de dejar sin efecto el secuestro de la documentación y disponer la inmediata devolución de la misma a la firma contribuyente fue clara y se limitó sólo a ello, por lo que le Fisco se extralimitó en sus facultades al extraer fotocopias de toda la documentación, para luego recién devolverla, y sustentar en definitiva el ajuste que aquí se discute....*"
"*....Consecuentemente, a tenor de la doctrina..., este Tribunal considera que el Fisco Nacional, al utilizar ilegítimamente las fotocopias de la documentación secuestrada para determinar la materia imponible de la actora, ha violado las garantías constitucionales tales como la inviabilidad de los papeles privados y de la defensa en juicio establecida en el Artículo 18 de la Carta Magna, y por ende, las resoluciones cuestionadas resultan viciadas de nulidad.*"
"*Que los juzgadores no pueden dejar de destacar el alto contenido ético del pronunciamiento recaído en los autos "Diego Enrique Fiorentino" (Fallos;306;1752) en el que nuestro Más Alto Tribunal puntualizó que la buena administración de justicia no puede admitir la posibilidad de sustentar un pronunciamiento judicial sobre la base de elementos secuestrados como consecuencia de un procedimiento ilegítimo.*"

5. ***Recursos administrativos-ordinarios.*** La ley procesal – administrativa, le permite al contribuyente el ejercicio de la defensa de sus derechos, mediante la doble instancia por los temas: sanciones, determinación de tributos y sus accesorios y reclamos de repetición.

   En primer término le está permitido al responsable interponer recurso de reconsideración para ante el superior, ante el funcionario que dictó lo recurrido. Ello en el termino de 15 días de notificado (Artículo 76 inc. a) Ley 11.683).

   Puede asimismo el responsable, en el mismo plazo, interponer ante el Tribunal Fiscal de la Nación, recurso de apelación, siendo exigencia de andamiento de este recurso, simultáneamente a su interposición no discutir la procedencia del gravamen, cuando la resolución se refiere a la liquidación de actualización o intereses (Artículo 76 inc. b) Ley 11.683)

   Artículo 76 Ley N° 11.683. Recurso de reconsideración.

   > ***Artículo 76*** *- Contra las resoluciones que impongan sanciones o determinen los tributos y accesorios en forma cierta o presuntiva, o se dicten en reclamos por repetición de tributos en los casos autorizados por el artículo 81, los infractores o responsables podrán interponer -a su opción- dentro de los QUINCE (15) días de notificados, los siguientes recursos:*
   >
   > *a) Recurso de reconsideración para ante el superior.*
   > *b) Recurso de apelación para ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN competente, cuando fuere viable. El recurso del inciso a) se interpondrá ante la misma autoridad que dictó la resolución recurrida, mediante presentación directa de escrito o por entrega al correo en carta certificada con aviso de retorno; y el recurso del inciso b) se comunicará a ella por los mismos medios.*

[47] Yaryura Tobías , Gastón – Gadea, María de los Angeles, "La denominada "teoría del fruto del árbol venenoso. Un interesante fallo nos obliga a reflexionar", Doctrina Tributaria ERREPAR (D.T.E.), Boletín XXII, Julio 2001.

El recurso del inciso b) no será procedente respecto de las liquidaciones de anticipos y otros pagos a cuenta, sus actualizaciones e intereses. Asimismo no será utilizable esa vía recursiva en las liquidaciones de actualizaciones e intereses cuando simultáneamente no se discuta la procedencia del gravamen.

Sección II

En sede Contencioso Administrativa – Tribunal Fiscal de la Nación

El Tribunal Fiscal de la Nación

La Ley 15.265, sancionada el 29/12/59 y promulgada en 1960 crea el Tribunal Fiscal de la Nación, como órgano jurisdiccional dentro de la órbita administrativa. Las disposiciones de la citada Ley 15.265, que contemplan la organización, competencia y actuación ante el Tribunal Fiscal, fueron incorporadas como Título II de la Ley 11.683, que comienza el tratamiento del tema a partir del Artículo 130.

El Decreto 1684/93, introdujo algunas modificaciones a la Ley 11.683, le confiriéndole al Tribunal Fiscal de la Nación el carácter de organismo autárquico en el orden administrativo y financiero, en lo que se refiere a su organización y funcionamiento (Artículo 140 de la Ley 11.683).

La interposición del recurso ante el Tribunal Fiscal de la Nación es el acto de iniciación procesal que contiene la pretensión. El Articulo 166 de la Ley 11.683 establece el plazo de quince días para ejercer dicha acción. En dicho acto, se puede distinguir la "carga impugnatoria" – que pesa sobre la actora – de la "carga probatoria" – que recae sobre ambas partes del proceso –, siendo aplicable la regla citada en el Artículo 377 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.[48]

La ***prueba*** debe ser ofrecida en la primera oportunidad procesal (el contribuyente al interponer el recurso y el Fisco en la contestación). Si se tratara de prueba documental, deberá ser acompañada en ese momento.[49]

Principios rectores de los procesos civiles y comerciales aplicables en el Tribunal Fiscal de la Nación[50]

1. **Principio de contradicción**, tiene raigambre constitucional en virtud del Artículo 18 de la Constitución Nacional, que dispone la inviolabilidad de la defensa en juicio de la persona y de los derechos.
   El Artículo 120 Código Procesal Civil y Comercial de la Nación dispone la obligatoriedad de acompañar copia de todo escrito que deba darse traslado y de sus contestaciones, de los ofrecimientos de prueba, de los incidentes, de la constitución de nuevos domicilios y de los documentos con ellos agregados.
   Similares características a las antedichas se observan en el procedimiento ante el Tribunal Fiscal, pues se asegura la participación en un mismo plano de igualdad de las partes. Bajo las distintas facetas que pueda asumir el actor –contribuyente o responsable-, (demandante, excepcionante, apelante) goza de la más amplia posibilidad de exponer los hechos, denuncias el derecho y ofrecer la prueba que estime correspondiente

2. **Principio de preclusión,** es el orden que deben observar los actos procesales, bajo apercibimiento de extinción o consumación de una facultad procesal. El principio también rige en el proceso ante el Tribunal Fiscal, puesto que entre otras normas, se fija el plazo para interponer el recurso de apelación (Artículo 148 de la Ley 11.683), para la producción de la prueba (Artículo 155 de la Ley 11.683).

3. **Principio de adquisición,** el mosaico probatorio producido en autos es receptado a favor del expediente y no pertenece a ninguna de las partes en especial, todos los que intervienen pueden beneficiarse inclusive con la producción realizada por la contraparte.

[48] Yaryura Tobías , Gastón – Gadea, María de los Angeles, Artículo citado
[49] Yaryura Tobías , Gastón – Gadea, María de los Angeles, Artículo citado.
[50] Roldán, Silvina M., "Algunas peculiaridades del Tribunal Fiscal en materia procesal", publicado en Impuestos 1999 - B, 2384.

El Artículo 166 de la Ley 11.683 establece que la sentencia se dictará merituando la prueba con prescindencia de la partencia de la misma.
La consolidación de la prueba ya producida en autos, impide incluso en base a este principio la posibilidad de desistir de la misma.

4. **Principio de economía procesal,** dentro de este principio encontramos concentración, eventualidad, celeridad y saneamiento. Se persigue simplificación en el trámite, economía de gastos y esfuerzos.
   El Reglamento de procedimiento del Tribunal Fiscal de la Nación, en su Artículo 8, invoca expresamente razones de economía procesal para tomar la decisión de acumulación o separación de los autos que se estén tramitando ante sus estrados.

5. **Principio de escritura**, tanto en el proceso civil y comercial (Artículos 118 y siguientes, y Artículo 330 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, como el fiscal, por el Artículo 145, y el aduanero por el Artículo 1142 del Código respectivo adoptan la misma forma.
   Cabe señalar que ante el Tribunal Fiscal de la Nación los vocales tienen la posibilidad de llamar a audiencia durante el período probatorio (Artículo 145 de la Ley 11.683 y Artículo 1153 del Código Aduanero), y que el vocal instructor, vencido el término de prueba o diligenciadas las medidas de mejor proveer, si entiende necesario un debate más amplio, convoque a audiencia para vista de la causa, según lo establece el Artículo 158 de la Ley 11.683 y concordantemente el Artículo 1155 del Código Aduanero. Además esta modalidad está reglamentada por los Artículos 52 a 58 del Reglamento del Tribunal Fiscal de la Nación.

6. **Principio de legalidad de las formas**, las etapas procesales se encuentran estructuradas mediante normas sancionadas de antemano por el Estado, careciendo las partes de la posibilidad de convenir libremente las formas y el tiempo en que sustanciará el proceso.

7. **Principio de congruencia,** consiste en la relación inmediata y necesaria que debe existir entre las pretensiones de las partes y lo resuelto por el juez, esta explicitado en el Artículo 34, inc. 4) del Código Procesal Civil y Comercial.
   Como nada dice la Ley 11.683 ni el Reglamento de Procedimiento del Tribunal Fiscal de la Nación acerca del contenido de las sentencias que dicte, opera el reenvío del Artículo 112 de la Ley 11.683 a las normas del Código Procesal Civil y Comercial, que en tal sentido dispone en su Artículo 163 inc. 6) que el Juez debe decidir "...de conformidad con las pretensiones deducidas en el juicio..."

Principios procesales que rigen en el Tribunal Fiscal - El impulso de oficio

El impulso procesal consiste en la actividad desplegada por las partes y el órgano judicial necesario para el desenvolvimiento normal del proceso, y según sea predominante el primero o el segundo, recibirá la denominación de impulso de parte o de oficio, respectivamente. El Tribunal Fiscal de la Nación, por los Artículos 146 de la Ley 11.683 y 1143 del Código Aduanero tiene la posibilidad de impulsar de oficio el procedimiento con amplias facultades de investigación a fin de establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes.

El proceso ante el Tribunal Fiscal sólo puede iniciarse a instancia de parte (contribuyente o responsable), pero una vez comenzada la contienda cobra vigencia el impulso de oficio.

Limitación probatoria del Artículo 166 de la ley 11683

A través de la reforma instituida por la Ley 25.239, se dispuso las restricciones a la instancia probatoria ante el Tribunal Fiscal de la Nación, privilegiando el ofrecimiento y producción e prueba en sede administrativa, pero que ha sido bien interpretada por la autoridad jurisdiccional, desde el momento que en varias sentencias interlocutorias ha otorgado prioridad a la prueba sobre la oposición a producirla, siste-

máticamente planteada por el fisco en todas las causas, y recordando que aun queda abierta la facultad de los vocales en cuanto a dictas medidas para mejor proveer.[51]

El derecho a ***ofrecer y producir prueba*** en sede administrativa es corolario de la garantía de defensa en juicio (art. 18 de la Constitución Nacional). Pero, a partir de las modificaciones introducidas al Artículo 166 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y mod.) por la ley 25.239 (IMPUESTOS, t. 2000-A, 26), no se trata ya sólo de un derecho sino también de un deber.

El contribuyente, en la oportunidad de efectuar su descargo administrativo, debe ofrecer toda la ***prueba*** de la que intente valerse, pues de no hacerlo, la misma no podrá aportarse u ofrecerse en el Tribunal Fiscal de la Nación, toda vez que la norma mencionada estatuye: "En el recurso el apelante deberá expresar todos sus agravios, oponer excepciones, ofrecer la prueba y acompañar la instrumental que haga a su derecho. Salvo en materia de sanciones y sin perjuicio de las facultades establecidas en los Artículos 164 y 177, no se podrá ofrecer la prueba que no hubiera sido ofrecida en el correspondiente procedimiento ante la Dirección General Impositiva, con excepción de la prueba sobre hechos nuevos o la necesaria para refutar el resultado de medidas para mejor proveer en sede administrativa".

La medida que fuerza al contribuyente a ofrecer todas las ***pruebas*** determinantes para la resolución del conflicto en sede administrativa -sin que pueda optar a ofrecerlas directamente ante el Tribunal Fiscal de la Nación para, de esa forma, desvirtuar los fundamentos de la resolución determinativa recién en esa instancia- tiene como fin contribuir al principio de buena fe procesal en sede administrativa en el denominado "contencioso tributario".

El precepto en cuestión debe partir necesariamente de la premisa de que la función que incumbe al juez administrativo participa objetivamente de una naturaleza jurisdiccional [52], y en ese sentido a los fines de la adopción de una decisión por parte del funcionario actuante, ya sea por resolución del acto de determinación de la obligación tributaria o, dejando sin efecto los cargos, debe efectuarla sobre la base de toda la prueba, tanto la aportada por el contribuyente como la recopilada por la inspección como resultado de la investigación así como también de las resultantes de las medidas para mejor proveer por él dispuestas.

No obstante, la reforma instaurada fue objeto de fundadas críticas por parte de destacada doctrina. En ella se afirma la lesión del derecho de defensa garantizado por el art. 18 de la Constitución Nacional. Así, se ha escrito que "...la reciente ley 25.239 (IMPUESTOS, t. 2000-A, 26) retrotrae la función jurisdiccional adonde en realidad no está. Las limitaciones que impone al derecho (no a la obligación) de alegar y ofrecer prueba en la instancia administrativa (Artículos. 83 y 166) confunde la lógica del proceso y más aún el principio rector de la defensa en juicio, de los derechos previstos por el art. 18 de la Constitución Nacional al que más modernamente se denomina como derecho a la tutela judicial efectiva"[53] .

Experiencias anteriores[54]

La limitación a las facultades probatorias del contribuyente en el procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación, no es novedosa, ya que una disposición similar fue incorporada al Artículo 127 de la Ley 11.683 (actualmente Artículo 166) por la Ley 20.626 (B.O. 31/12/73), el que establecía:

"... podrá asimismo reiterarse únicamente la prueba que hubiera sido denegada en sede administrativa o respecto de la cual se plantearon nulidades, pudiendo al mismo tiempo ofrecerse la prueba de hechos nuevo que se invocaron en esta instancia."

[51] Malvestiti, Daniel, "La vigencia del Tribunal Fiscal de la Nación", P.E.T. 2004, Mayo -300, 12-

[52] Jarach, Dino, "Estudios de Derecho Tributario, "El juez administrativo. Observaciones en el Derecho Comparado", Pág. 236, Ediciones Cima Profesional, año 1998.

[53] Ibíd.

54 Litvin, César R. – Torassa, Marcis – O'Donnell, Agustina, "Limitaciones al derecho de defensa del contribuyente", Publicado en IMP. 2002-B, 1583

Según doctrina[55] se ha sostenido que "...el fundamento dado en el proyecto elevado por el Poder Ejecutivo para justificar esta medida, consistente en que la reserva de prueba hasta la instancia del Tribunal Fiscal puede dar lugar a determinaciones de oficio susceptibles de ser revocadas y que no se habrían dictado de conocerse esas pruebas "... *carece de toda significación frente a los principios que están en juego y a la necesidad de asegurar un adecuado servicio de justicia.*"

La disposición fue objeto de criticas por parte de la doctrina, y también por parte del Tribunal Fiscal de la Nación, razón por la cual, por medio de la Ley 21.858 (B.O. 23/08/78), se modificó nuevamente la norma a efectos de volver al régimen anterior.

Objeto y finalidad de la prueba el procedimiento contencioso fiscal

Las ***pruebas*** resultan utilizables para que, en presencia de hechos controvertidos por las partes, quien tenga la obligación de discernir sobre el derecho aplicable, pueda obtener un convencimiento de los hechos necesarios para acreditar su verosimilitud, a los fines del dictado de la sentencia, constituyendo en consecuencia la base sustentatoria de ésta, razón por la cual resulta elemental asegurar un eficaz y completo ejercicio de la posibilidad de plantear o replantear la prueba en sede judicial, cuando la misma no ha sido lo suficientemente precisa -a criterio del funcionario administrativo actuante- para desvirtuar el criterio fiscal que origina el proceso.

Prueba ante el Tribunal Fiscal de la Nación

El Tribunal Fiscal de la Nación es un órgano administrativo, al que la ley le ha asignado facultades jurisdiccionales, lo que implica que en su actuación rigen los principios y garantías propios del procedimiento administrativo, en los que se encuentra el principio que obliga al descubrimiento de la verdad objetiva o material, es decir la búsqueda del esclarecimiento de los hechos más allá de lo alegado por las partes, consagrado como obligación en el Artículo 164 de la Ley 11.683.

No debe considerarse la ***prueba*** como un beneficio exclusivo para quien la aporta, sino que, en definitiva, favorece al proceso, cuando tiende a acreditar la existencia o inexistencia del hecho a que ella se refiere, independientemente del beneficio que pueda aportar a quien la ofreció, o aun a la parte contraria, que incluso puede valerse de ella. Por tal motivo, el ofrecimiento y la producción de ésta van más allá del interés privado de las partes, pues hace al correcto ejercicio de la jurisdicción para parte del Estado[56].

Ante esta conceptualización de la importancia que la prueba reviste en cualquier proceso que pretenda llegar a la verdad material de la controversia, resulta difícil justificar limitaciones a su producción, en aras de una simplificación que aleja la función jurisdiccional de aquel objetivo, para intentar "encapsularla" dentro de la actuación previa de un "juez administrativo" que ya resolvió la cuestión con los elementos existentes en el expediente, sin dar al administrado la posibilidad de ampliar los hechos que posibiliten desvirtuar los criterios del funcionario fiscal.[57]

Unas de las facultades del tribunal es la de allanar los inconvenientes que se presenten en el diligenciamiento de la prueba y emplazar a quienes fueran remisos en prestar su colaboración, conforme los Artículos 156 de la Ley 11.683 y 1140 y 1152 del Código en materia aduanera.

El Dr. Horacio Molina afirmó [58] que debe dotarse al juez de amplias facultades de dirección, tanto en lo que respecta al impulso procesal como a la producción de la prueba. El contribuyente debe probar los hechos en que se basa su disconformidad con el acto recurrido. En este sentido es permitido hablar de una

55 Freytes, Roberto O., "Nueva reforma de la ley de procedimiento tributario. Exposición y comentario de la Ley 20.626", D.F., t, XXVIII, pág. 753.
56 Díaz Siero, Horacio; Veljanovich, Rodolfo D. y Bergroth, Leonardo: "Procedimiento tributario ley 11683" - Pág. 734 y ss.
57 Comba, Luis A.," Las limitaciones de la prueba o la prueba de las limitaciones" Práctica y Actualidad Tributaria (P.A.T.); Crónica Tributaria – Setiembre/2000
58 IV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Buenos Aires, 1964.

carga de la prueba, que si bien no debe traducirse, dado el carácter oficioso del proceso tributario, en una condición para la admisión de sus pretensiones, como acontece en el proceso civil, lo obligan a una estrecha colaboración con el juez y con la otra parte en las diligencias probatorias. Esta intervención activa de las partes en el proceso está impuesta, no ya como una carga procesal, sino que está fundada en el deber de colaboración y lealtad que recae sobre ellas para una rápida y eficiente tramitación del proceso.

Respecto a la tramitación de la prueba por los litigiantes, perdida la oportunidad de presentarla por alguna de las partes, opera el principio de preclusión, quedando clausurada la etapa, no siendo de aplicación de los artículos 146 de la Ley 11.683 y 1143 de la Ley 22.415, que eventualmente podrían suplir o sustituir la actividad probatoria que corresponde a las mismas.

Medidas para mejor proveer

Tanto el Artículo 177 de la Ley 11.683, como el Artículo 34, inc. 2 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, de aplicación supletoria al procedimiento del Tribunal Fiscal de la Nación, facultan a los miembros de éste a dictar medidas de mejor proveer, a efecto de así completar o subsanar las deficiencia probatorias en que hayan incurridos las partes.

A pesar de de la limitación probatoria a que hace referencia el actual Artículo 166 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones), el tribunal "*puede disponer la producción de cualquier medio de prueba ya sea para aclarar o completar las rendidas en sede del Órgano recaudador o del propio Tribunal*"[59]

Gordillo, señala que constituye una obligación en los casos que "...el juzgador entiende que no puede a conciencia dictar un pronunciamiento conforme a derecho, si a su juicio los elementos probatorios obrantes en autos le brindan un insuficiente o deficiente conocimiento de los hechos."[60]

Excepción de nulidad en el proceso ante el Tribunal Fiscal de la Nación, en lo relativo a prueba[61]

La excepción de nulidad es perentoria, pues es de aquellas que en el supuesto de prosperar, extinguen definitivamente el derecho del titular de la pretensión, de manera tal que ésta pierde toda posibilidad de volver a proponerse eficazmente.

Procede cuando la resolución administrativa adolece de algún vicio que no puede ser subsanado y es de tal magnitud que la resolución debe ser dejada sin efecto.

La declaración de nulidad tiene efectos retroactivos, es opuesta por el apelante que denuncia al Tribunal eventuales transgresiones del Organismo Recaudador a normas legales expresas que rigen el procedimiento en sede administrativa y que invalidan el acto consecuente. Si bien es articulada en oportunidad de interponerse el recurso de apelación y puede oponerse como de previo y especial pronunciamiento, el Tribunal está facultado para disponer su tratamiento junto con el fondo de la cuestión que el Organismo está llamado a resolver y el auto que así lo decide es inapelable.

NULIDAD POR HABER SIDO OBTENIDA LA PRUEBA EN UN ALLANAMIENTO. (APLICACION DE LA DOCTRINA DE "LOS FRUTOS DEL ARBOL ENVENENADO")
El organismo jurisdiccional declaró la nulidad del acto recurrido por haberse fundado en prueba obtenida en un procedimiento de allanamiento cuya nulidad fuera decretada por la justicia, con la consiguiente orden de devolución de la documentación secuestrada a la apelante ("Carlini, Claudio" - Sala B - 6/5/1998; "Red Hotelera Iberoamericana" - Sala D - 21/11/1997).

[59] Scotti, Nicolás J., "El proceso ante el Tribunal Fiscal de la Nación", Ed. Cangallo, pág 104
[60] Gordillo, Agustin, "La prueba en el Derecho procesal administrativo", LL, t.1996-A, 1400.

61 María de los Ángeles Gadea - "La Excepción de Nulidad en el Proceso ante el Tribunal Fiscal De La Nación", Errepar -03/01

NULIDAD POR HABERSE PRESCINDIDO DE PRUEBAS PRODUCIDAS O POR HABERSE RECHAZADO PRUEBAS OFRECIDAS

Es este quizás uno de los planteos más reiterados ante el Tribunal y, por ende, el que ha propiciado más diversidad de soluciones. Así se ha resuelto, entre otros casos:

I - Que la circunstancia de que se haya rechazado parte de la prueba ofrecida no es un argumento suficiente que acredite por sí la violación del derecho de defensa, si el recurrente no precisa la influencia que ella habría podido tener en el resultado del sumario ("Mucciolo, Rubén A." – C.N.Apel. - Sala II - 17/8/1995).

II - El rechazo de prueba en sede administrativa no importa un cercenamiento del derecho de defensa, garantizado en materia probatoria, con el contradictorio amplio que en esta instancia se desarrolla, razón por la cual corresponde su rechazo, dejando a salvo que la misma ha sido fundamentada en todos los casos, conforme surge de las resoluciones que obran en los antecedentes administrativos ("Óptica San Jorge SC" - Sala B - 27/12/1996).

III - Se viola la garantía de defensa en juicio si se prescinde de ponderar prueba arrimada por la entidad con meras aseveraciones dogmáticas de que son insuficientes e inadecuadas ("Club Sportivo Baradero" - Sala C - 27/10/1993). La Cámara revocó el decisorio, sosteniendo que la actora no expresó en forma concreta las razones que se vio privada de oponer, ni aclaró, ni precisó cuál fue el perjuicio sufrido a raíz de los vicios que, a su criterio, adolecería la determinación apelada (Sala III - 29/11/1994).

IV - El funcionario actuante no es un mero instructor burocrático de un expediente controversial. La ley le da el carácter y responsabilidad de juez administrativo. No puede, ni debe, rechazar la producción de pruebas conducentes con la mera afirmación dogmática de que son insuficientes, inadecuadas o improcedentes. Con mayor razón cuando del propio trámite se advierten opiniones discordantes con la postura adoptada finalmente. El accionar del Fisco ha redundado en un perjuicio positivo para el derecho de defensa de la actora y vicia de nulidad a la resolución apelada, lo que así debe declararse, pues el agravio no puede subsanarse en esta instancia ... No declarar la nulidad del acto implicaría no sólo convalidar toda una actividad ilegítima sino una mayor pérdida de tiempo y costas, atento que un análisis sereno de los procedimientos adoptados permite advertir la fragilidad de los fundamentos y argumentaciones que sustentan la pretensión ("Esmeralda 700 SRL" - Sala C - 30/4/1998).

V - El decreto 1759/72, reglamentario de la ley 19549, permite al órgano administrativo decidir qué pruebas son admitidas (admisibles o pertinentes) y cuáles no. Conforme surge de las actuaciones administrativas, si bien el Organismo Fiscal no hizo lugar a las pruebas ofrecidas, lo alegado por la actora fue debidamente considerado y, a fin de establecer la real situación de los hechos en que se sustentó el procedimiento de determinación de oficio iniciado, se dispuso la sustanciación de medidas para mejor proveer ("Philco Ushuaia SA" - Sala A - 2/2/1999).

La autora del artículo de referencia ha señalado que la excepción de nulidad es perentoria, pues es de aquellas que en el supuesto de prosperar, extinguen definitivamente el derecho del titular de la pretensión, de manera tal que ésta pierde toda posibilidad de volver a proponerse eficazmente.

Procede cuando la resolución administrativa adolece de algún vicio que no puede ser subsanado y es de tal magnitud que la resolución debe ser dejada sin efecto.

La Ley 11.683 y su Decreto Reglamentario establece respecto al Tribunal Fiscal de la Nació, forma, plazo y condiciones para interponer el recurso.

> ***Artículo 166.***- *El recurso se interpondrá por escrito ante el Tribunal Fiscal de la Nación, dentro de los 15 (quince) días de notificada la resolución administrativa. Tal circunstancia deberá ser comunicada por el recurrente a la Dirección General Impositiva o a la Dirección General de Aduanas dependiente de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en su caso, dentro del mismo plazo y bajo apercibimiento de lo dispuesto en el artículo 39.*
> *En el recurso el apelante deberá expresar todos sus agravios, oponer excepciones, ofrecer prueba y acompañar la instrumental que haga a su derecho. Salvo en materia de sanciones y sin perjuicio de las facultades establecidas en los artículos 164 y 177, no se podrá ofrecer la prueba que no hubiera sido ofrecida en el correspondiente procedimiento ante la Dirección General Impositiva, con excepción de la prueba sobre hechos nuevos o la necesaria para reputar el resultado de medidas para mejor proveer dispuestas en sede administrativa.*

Los requisitos de forma y condiciones a que deberá ajustarse los actos precitados establecidos en el reglamento del Tribunal Fiscal de la Nación.

Artículo 55 D.R.P.T. Recursos de Reconsideración y de Apelación.

Artículo 55.- *La prueba ofrecida con el recurso de reconsideración se regirá por las disposiciones del artículo 35 de este reglamento, salvo en lo que respecta al plazo para producirla, que será de TREINTA (30) días improrrogables. Si no se aportaran nuevas pruebas, no será necesario volver a dictaminar.*

CAPÍTULOIV

PRUEBA DOCUMENTAL

Nociones Generales

El documento – concepto[62]

Se denomina a todo objeto susceptible de representar una manifestación del pensamiento, con prescindencia de la forma en que esa representación se exterioriza. No sólo los que llevan signos de escritura, sino también todos aquellos que como hitos, planos, marcas, contraseñas, mapas, fotografías, películas cinematográficas, etc., poseen la misma aptitud representativa.

La mayoría de los autores, tanto civilistas como penalistas, consideran al documento como un objeto susceptible de percepción visual, que representa un hecho y tiene, por esto mismo, significación probatoria.[63]

Documentos e instrumentos – Sus diferencias

El ***documento*** es todo objeto, producto de un acto humano, que represente a otro hecho o a un objeto, una persona o una escena natural o humana, los ***instrumentos***, son una de las varias especies de documentos, la que consiste en escritos, públicos o privados, auténticos o sin autenticidad.

Las expresiones ***"documentos"*** e ***"instrumento"*** se utilizan como equivalentes a documentos escritos y para denotar, en particular, a los que se encuentran firmados por sus autores.

Documentos vs. el testimonio

El ***documento*** tiene en común con el ***testimonio*** la circunstancia de que ambos constituyen:

una prueba representativa del hecho a probar.
pruebas históricas,
declarativas (cuando el segundo contiene una declaración de quién lo suscribe)
indirectas (en el sentido de que sirven para llevarle al juez el conocimiento de un hecho que no percibe)

Las diferencias entre estos dos medios de prueba:

a) En cuanto a la forma o materia:
1. El *documento*, constituye un objeto representativo y un medio real u objetivo de prueba.
2. El *testimonio*, se rinde oralmente, salvo casos excepcionales, es un acto humano.

b) En cuanto al objeto:
1. El *documento*, puede contener disposiciones bilaterales o unilaterales sobre relaciones jurídicas o cuestiones de puro derecho, como los efectos jurídicos de un contrato. Además el documento puede versar sobre hechos pasados y presente, sino también futuros e inclusive puramente imaginarios.
2. El *testimonio*, debe versar sobre hechos, incluyendo en éstos el juicio del testigo necesario para su reconstrucción y narración. El testimonio recae sobre hechos pasados que hayan ocurrido antes, aun cuando subsistan en el momento de la declaración.

c) En cuanto a su naturaleza:

[62] Palacio, Lino Enrique " Derecho Procesal Civil" Tomo IV Actos Procesales – Segunda Edición – Abeledo – Perrot, Buenos Aires, 1999, Página 412
[63] Devis Echandia, Hernando "Teoría General de la Prueba Judicial", Página 491

1. El *documento* es una cosa o un objeto que se diferencia de la declaración que pueda contener y ésta puede ser no sólo declaración de ciencia, sino también un acto de de voluntad, constitutivo, extintivo o modificativo de derechos y obligaciones, puede contener también simples representaciones no declarativas.
2. El *testimonio,* es una declaración de ciencia o conocimiento.

d) En cuanto a su contenido:
1. El *documento*, pueden ser no declarativos, como las fotografías, las películas, los mapas, los planos, los dibujos, las pinturas, los retratos.
2. El *testimonio*, contiene siempre una declaración.

e) En cuanto a sus efectos jurídicos:
1. El documento, puede ser no solamente un medio de prueba, sino un requisito *ad susbtantiam actus*, es decir, necesario para la existencia o la validez de un acto jurídico.
2. El *testimonio,* **no**

f) En cuanto a sujetos:
1 El *documento,* puede provenir de un tercero o de una de las partes del proceso o del juez que lo tramita.
2 El *testimonio*, en sentido estricto, es un acto de quien es un tercero procesalmente hablando.

g) En cuanto al momento de su percepción por el juez que recibe la prueba:
1 El *documento*, es posterior a su formación.
2 El *testimonio*, es coetánea su producción, ya que ocurre en presencia del juez.

h) En cuanto a la representación:
1. El documento, puede contener una representación inmediata del hecho, cuando se produce simultáneamente con éste, pero en ocasiones puede ser posterior, cuando se hace constar en él un hecho pasado.
2. El testimonio, es mediata en el sentido de que es siempre un acto posterior al acaecimiento del hecho que con él se representa, aún cuando éste subsista todavía.

Documento y confesión – Sus diferencias y semejanzas

- **Semejanzas,**

Tanto la confesión, como el documento pueden provenir de una de las partes del proceso. Y pueden constituir plena prueba contra la parte de quien proviene, si reúnen los requisitos necesarios para su validez y eficacia, a menos que la ley exija otro medio especial.

Según Carnelutti[64] , existe analogía "entre la confesión y la escritura privada (autógrafos), ya que ésta, como en general la confesión suministra una representación formada por la misma persona cuyo hecho se quiere probar"

- **Diferencias;**

a) En cuanto a sus sujetos:
1. La *confesión*, debe emanar siempre de quien es parte en proceso.
2. El *documento*, puede provenir de un tercero.

b) En cuanto a la forma o materia:
La *confesión*, puede ser oral.
El *documento*, no.

[64] Carnelutti, "La prueba civil", pág. 166

c) En cuanto a su naturaleza:
La *confesión*, es personal y subjetiva, es un acto humano, la confesión es siempre una declaración de ciencia.
El *documento*, es una prueba real y objetiva, el documento es una cosa y puede contener o no una declaración. Y ésta puede ser de ciencia 8cuando es puramente declarativo, lo que ocurre cuando proviene de un tercero y ser refiere a actos de otras personas y en ocasiones cuando lo crea una de las partes.

d) En cuanto a su contenido:
La *confesión*, no hay confesión sobre puntos del derecho.
En el *documento*, las partes pueden hacer constar simples cuestiones jurídicas.

e) En cuanto a sus efectos jurídicos:
La *confesión*, siempre los produce contra la parte de quien proviene.
El *documento*, sólo en ciertos casos puede resultar favorable a ella y probar a su favor. Además cuando el documento proviene de un tercero, puede favorecer o perjudicar a cualquiera de las partes.

f) En cuanto a sus funciones:
La *confesión*, tiene únicamente función probatoria.
El *documento*, puede desempeñar también una función sustancial de solemnidad legal, para darle existencia jurídica o validez a ciertos actos extraprocesales.

Diferencias entre documentos y pruebas preconstituidas

Las pruebas preconstituidas son un género.

Los documentos son prueba preconstituidas, pero son una de sus especies, en razón de que existen pruebas preconstituidas no documentales, practicadas antes del juicio, como testimonios, posiciones, inspecciones judiciales y dictámenes de peritos.

El documento, desde el punto de vista del Derecho Procesal, es:

- Prueba real en tanto es una cosa y no una persona.
- Prueba indirecta, en el sentido de que no media identidad entre el documento como objeto de la percepción del juez y el hecho que se pretende probar con el mismo.
- Prueba preconstituida, es decir, creada con anterioridad al proceso.
- Prueba histórica, desde que el hecho contenido en el documento de por si representa el mismo hecho que se afirma como sucedido y percibido por quien otorgó el documento.

Según enseña Couture, "*el documento no es la declaración de la voluntad, sino la representación de la declaración de voluntad. La declaración es un acto, el documento es un objeto*"

Funciones jurídica del documento

Desde el punto de vista *del fin* que con el documento se persigue, desempeña una función de:

- Carácter probatorio y procesal, cuando después de su formación es aducido a un proceso.

- Extraprocesal, en el sentido de que no sólo sirva para celebrar el negocio o contrato, sino que es indispensable requisito para su existencia jurídica o su validez.

Como expresa Vittorio Denti[65], existen documentos necesarios para la existencia o validez de actos jurídicos (requisito *ad solemmtatem o ad substantiam*), cuya naturaleza jurídica es mixta, por ser a un mismo tiempo medio de prueba, cuya función se cumple tanto dentro como fuera del proceso, y solemnidad sustancia o material del respectivo acto jurídico. Mientras que otros, tienen un valor jurídico simplemente ad *probationem,* de instrumento probatorio, sea que las partes hayan tenido o no, al formarlos, la intención de preconstituir un medio de prueba.

El documento puede servir de medio para el ejercicio de la función de "dar fe pública", que ejercen ciertos funcionarios públicos y particulares investidos de tal facultad, sobre hechos jurídicos realizados con su intervención o ante ellos. En estos casos la fe pública no forma parte del contenido del documento, sino que constituye una calidad propia de éste, que le agrega la intervención del funcionario, quien asevera los hechos ocurridos en su presencia y a quien se da fe de esto, y puede ser:

1. Un requisito exigido por la ley para la validez o la existencia del acto jurídico documentado (por ejemplo la compra-venta o la hipoteca de inmuebles)

2. Una formalidad que voluntariamente le agregan los sujetos del documento y que no es necesaria para su eficacia jurídica sustancial ni le agrega nada.[66]

La función de la fe pública, a través del documento, tiene un aspecto sustancial y otro procesal., aquél de, en cuanto le da certidumbre a los derechos y a las relaciones jurídicas, en su ejercicio extraprocesal, al crear una sensación de pacifica certidumbre, que contribuye a la realización espontánea del derecho, éste, porque influye en la eficacia probatoria del documento, si es llevado a un proceso.

Puede suceder que el documento no sea necesario para adquirir validamente un derecho, pero si para ejercitarlo, ya sea:
- en juicio, si la ley exige como único medio de prueba o a falta de confesión.
- extrajudicialmente, como por ejemplo cuando se pretenda ceder o endosar un crédito, vinculando al deudor con el adquirente y entonces el documento constituye el título de crédito.
- o qué simplemente sea útil para facilitar el cumplimiento de una obligación, identificando a quien puede exigirla y, por lo tanto, el ejercicio por éste del derecho correlativo. En estos casos el escrito según Lierman[67] puede denominarse documento de legitimación – en cuanto que el documento legitima el ejercicio del derecho.

Por otro lado, pueden distinguirse las siguientes funciones del documento:

a) *Representativa*, cuando represente un objeto, una persona o un hecho o acontecimiento por medios distintos de la escritura o de signos similares.
b) *Declarativa*, cuando esa representación consiste en la manifestación del pensamiento de quien lo crea o hace que se cree para él, por otra persona.
c) *Narrativa,* cuando la declaración se limita a hacer constar hechos pasados o presentes o simplemente imaginados.
d) *Constitutiva o dispositiva,* si la declaración crea, modifica o extingue una situación jurídica o un derecho.
e) *Reproductiva,* cuando tiene por objeto reproducir o repetir una declaración anterior.
f) *Reconocitiva,* cuando se elabora un documento con el fin de reconocer la existencia de otro documento anterior.

Prueba documental – Sus ventajas y defectos

La importancia del documento es consecuencia de sus múltiples funciones.

[65] Denti, Vittorio, "la verificacione delle prove documentali", Torino, 1987, Número 14, págs. 36-37
[66] Coutur, "El concepto de fe pública", en Estudios de Derecho ProcesalCivil, Edición 1949, T.II, número 31-32.
[67] Lierman, "Manuale di diritto procesale civile", T.II, Número 191

El documento, principalmente el privado sin autenticidad puede ser insincero, es decir, creado de mala fe para formular declaraciones o representaciones falsas, o puede haber sido adulterado posteriormente para desfigurar la verdad de su contenido inicial, y pueden no ser veraz, a pesar de la buena fe de sus autores, cuando éstos hayan incurrido en error sobre los hechos que en él relatan.

Debido a que la prueba documental ofrece peligros sobre su autenticidad y su contenido, Palniol, y Ripert[68] hablan de la fragilidad del documento privado como medio de prueba.

Cuando se trata de un documento público, se justifica que la ley le reconozca un especial valor probatorio, en cuanto a los hechos que da fe ese funcionario.

Sujetos del documento, desde un punto de vista procesal – o sea considerado como un medio de prueba, se puede distinguir dos sujetos

a) El autor, debe ser entendido en sentido jurídico y no material, como advierte Carmelutti[69], no es que materialmente lo crea, sino a quien jurídicamente se le atribuye.

b) El destinatario, que es también el admitente, asumidor y evaluador de su mérito probatorio. Se puede distinguir dos situaciones, a saber:

   1. Cuando el documento es aducido como prueba en un proceso, es destinatario de éste, "el juez, que debe apreciarlo y utilizarlo como instrumento para la formación de su convencimiento sobre los hechos que interesan a la causa.
      Procesalmente se define sujeto contradictor del documento a la parte contra quien se aduce como prueba, dado que toda prueba está dirigida ala juez y el contradictor es en realidad sujeto activo, ya que debe desplegar una actividad probatoria o de simple impugnación crítica del documento.

   2. Cuando el documento cumple una función extraprocesal, como servir de título para el cobro de una suma de dinero (por ejemplo un pagaré, una letra) o para la justificación de una situación jurídica (como la escritura pública de propiedad de un inmueble o la partida civil de nacimiento o matrimonio), será su destinataria la persona a quien está dirigido o ante quien se hace valer.
      Extraprocesalmente se define sujeto pasivo del documento a la persona que resulta obligada por él.

Determinar quienes son los sujetos del documento tiene mucha importancia y se refleja en sus efectos probatorios.

El documento como objeto de prueba

El documento es un medio de prueba de hechos que en él se narren o representen por dibujo, pintura o impresión de otra clase.

A su vez el documento puede ser objeto de prueba, cuando se trate de establecer su existencia anterior o actual, o bien cuando se discute su autenticidad o falsedad formal o material.

Clases de documentos, de acuerdo a:

1. Su *contenido*, cuando el hecho documentado comporte o no una declaración del hombre, se clasifican a su vez:

   a) *documentos declarativos*, cuando contenga una declaración de quien lo crea u otorga o simplemente

[68] Planiol y Ripert, "Tratado de derecho civil francés", La Habana, 1945, T.VII, Número 1487, pág. 832
[69] Carmelutti, "La prueba civil", T.III, pág. 414-415

lo suscribe. Pueden subdividirse en *dispositivos e informativos* según que, respectivamente, constituyan, modifiquen o extingan relaciones jurídicas (ej. Un contrato, una letra de cambio, etc.) o se limiten a dejar constancia de una determinada situación de hecho (ej. los asientos de los libros de los comerciantes, etc)-

b) *documentos meramente representativos*, son todos los restantes, es decir aquellos que no contienen declaración alguna (hitos, fotografías, planos, etc.).

2. Su *función*, pueden clasificarse en:

a) *documentos constitutivos*, son los que la Ley establece en requisito formal indispensable para la validez de ciertos actos jurídicos, de modo tal que su falta de otorgamiento determina la nulidad de tales actos.
En este caso la función de documento es doble, ya que no sólo configura un requisito de validez del acto sino que además el único medio de prueba admisible para acreditar su existencia.
Los documentos constitutivos son siempre dispositivos y escritos.

b) *documentos meramente probatorios,* son los que constatan la existencia de un acto jurídico respecto del cual la Ley no exige una forma determina y sirven exclusivamente como medios de prueba de ese tipo de acto sin excluir la admisibilidad de otros medios.
Los documentos meramente probatorios pueden ser dispositivos no escritos, informativos y meramente representativos.

3. A los *sujetos de quienes provienen*, los documentos pueden ser:

a) Públicos, en general se denomina documento público a aquel que ha sido otorgado o autorizado por un funcionario público o depositario de la fe pública.

b) Privados, son aquellos documentos que no encuadran dentro del concepto de documento público.

Requisitos para la existencia jurídica del documento

1. Que se trate de una cosa o un objeto, con aptitud representativa formado mediante un acto humano.
2. Que represente un hecho cualquiera.
3. Que tenga una significación probatoria., es decir, que resulte eficaz para probar el hecho que se quiso documentar, para producirle al juez el convencimiento sobre el hecho.
4. Requisitos especiales del documento público. El carácter de público es una calidad que la ley agrega al documente que reúne ciertos requisitos especiales, de tal manera que si no se cumplen, aunque se haya tenido la intención de formarlo, no puede existir, como tal. Los citados requisitos son:

a) Es indispensable que en la creación del documento haya intervenido un funcionario público, en ejercicio de sus funciones.
b) Que la intervención del funcionario público se traduzca en la autorización del documento
c) El requisito de la firma en los instrumentos públicos y privados. Si se trata de documentos no instrumentales (como fotografías, películas, discos, cintas, planos, etc.) la falta de firmas apenas puede influir en su autenticidad o legitimidad, pero no en su existencia jurídica.
En cuanto a los instrumentos privados o públicos, algunos autores consideran que no puede existir instrumento privado sin la firma de su autor intelectual o jurídico, salvo los casos autorizados por ley, como lo libros de comercio y registros o libros de cuentas de particulares no comerciantes. Otros autores aceptan que pueden existir instrumentos privados sin firma, aunque se trate de instrumentos contractuales o en que se exprese la ejecución de un acto jurídico unilateral, sin que esto signifique necesariamente su validez y su eficacia probatoria, que exigen requisitos especiales.
El Artículo 1012 del Código Civil dice "La firma de las partes es una condición esencial para la existencia de todo acto bajo forma privada. Ella no puede ser reemplazada por signos ni por las iniciales de los nombres o apellidos".

Carnelutti considera la firma o la indicación del autor del documento, como requisito necesario para que el documento represente el hecho documentado, como un acto del actor de ese documento, dice que si el documento no está suscrito, ni indica el autor no es verdadero documento (por lo menos en cuanto al hecho de su formación), sino sólo un indicio" y que la suscripción vincula el documento, como producto del acto de declarar , a la persona que lo realizó, y en nota aclaratoria agrega que la suscripción "no es sino requisito del documento de la declaración" y cita a Stein, que considera a la firma "como un indicio de autenticidad del documento".

Es decir, Carnelutti no exige la firma como requisito para que exista un documento, puesto que acepta como suficiente que se indique su autor, y que en definitiva la estima como un elemento para inducir su autenticidad, o sea como un requisito para su eficacia probatoria.

Los documentos públicos pueden existir sin firma de nadie, principalmente cuando no son instrumentos escritos como planos, croquis, fotografías y similares, elaborados u obtenidos de un funcionario público. Pero cuando se traten de instrumentos públicos, la intervención del funcionario, que es requisito para que el documento tenga esa calidad, incluye generalmente la firma, como forma normal para exteriorizar su autorización, por ejemplo en las escrituras públicas, en las copias de expedientes, en las certificaciones, en las actas de estado civil, etc.

Validez del documento, como medio de prueba – Sus requisitos[70]

Los requisitos pueden radicar en el documento o en el procedimiento para su aportación al juicio, a saber:

1. Que (si es declarativo o dispositivo) no se haya elaborado en estado de inconsciencia, ni en virtud de la fuerza, la coacción o el dolo, dado que por el contrario se tratará de una prueba ilícita. Larraud[71], contempla también la nulidad del documento notarial por demencia o incapacidad del notorio y su anulación por vicios de su consentimiento, como la violencia o el dolo.
2. Que se haya llevado el proceso por un modo legítimo. La aducción al juicio del documento debe hacerse de manera que no se viole el derecho de propiedad que sobre el mismo tenga una de las partes o un tercero, es decir, no usar violencia, coacción o dolo para obtener el documento que está legítimamente en poder de otra persona. De lo contrario se tratará de una prueba ilícita, dado que se viola el derecho legal que esa persona tiene para conservarlo y decidir si lo presenta o no al juicio, excepto que se le obligue legalmente a su exhibición, mediante el procedimiento establecido por la misma ley para esto.
3. Que (si se trata de documentos públicos) se hayan cumplido las formalidades exigidas por ley para su formación bajo sanción de nulidad.
4. Que (si se trata de copias), se hayan cumplido los requisitos exigidos por la ley para su expedición. Las copias exigen el requisito de la firma del funcionario que las autoriza. Cuando se trata de fotocopias o fotografías de documentos, para su eficacia probatoria (no para su validez) se requiere la autenticación por un funcionario con facultades para ello o mediante el reconocimiento del autor (si se trata de un documento privado) o por otro medio legal (como la comparación hecha por el mismo juez en inspección sobre el original)
5. Que se hayan sido llevados y admitidos el proceso en oportunidad y con los requisitos legales. Porque si bien su incumplimiento no vicia de nulidad el documento en sí mismo, si causa una nulidad procesal de su aportación que le quieta su valor como prueba.
6. El caso de la ilicitud del objeto o la causa del acto documentado. Algunos autores como Larraud[72], consideran que si el documento tiene un objeto ilícito, es nulo.
   Mientras que Devis Echandia, entiende que ese concepto es un error motivado en la confusión del acto documentado con el documento, pues la ilicitud del objeto o de la causa se refiere al primero y no al segundo, por lo que la nulidad de aquél no conlleva la de éste

Requisitos para la eficacia probatoria del documento

[70] Hernando Devis Echandia, "Teoría general de la prueba judicial", pág. 532
[71] Larraud, "Curso de derecho notorial", Edit. Desalma, Buenos Aires, 1966, pág. 305-306.
[72] Larraud, "Curso de derecho notorial", Edit. Desalma, Buenos Aires, 1966, pág 308

Los documentos pueden existir jurídicamente y ser válidos en sí mismos y como pruebas en un determinado proceso, pero carecer de eficacia probatoria.

Por consiguiente los requisitos que deben reunir para que tengan eficacia probatoria, son:

1. Que esté establecida o presumida su autenticidad
2. Que cuando se trate de instrumentos otorgados en el exterior se cumplan sus especiales requisitos para su elaboración y autenticidad.
3. Que no haya prueba legalmente válida en contra. La sinceridad y veracidad de lo expuesto en el documento, pueden ser desvirtuados por otras pruebas de igual o mejor calidad.
4. Que el contenido mismo del documento sea convincente.
5. Que no se haya llevado al juicio con violación de la reserva o el secreto que la ley haya consagrado. Se viola este requisito en el caso de las declaraciones de renta o patrimonio para liquidaciones de impuestos, de la correspondencia privada y del secreto profesional, salvo las excepciones que la ley haya contemplado, por ejemplo, en materia penal.
6. Que se haya usado el papel y pagado el impuesto que la ley exija.
7. Que se haya hecho el registro público del documento, que la ley exija-
8. Que esté completo y sin alteraciones, mutilaciones o tachaduras que alteren su contenido.

Documento Público

Su definición.

Son los extendidos con las formalidades que establece la ley, y con intervención de un funcionario público o depositario de la fe pública.

Según la citada definición es suficiente aludir a la calidad del autor del documento para caracterizar el carácter público del documento, pero si se trata de definir al documento público tanto desde el punto de vista de su existencia como de su validez, es necesario que el funcionario actuante lo haga dentro de los límites de su competencia material y territorial y de acuerdo con las formas prescriptas por la Ley.

El Artículo 979 del Código Civil asigna el carácter de documento público, denominados instrumentos a los siguientes:

1. Las *escrituras públicas* hechas por escribanos en sus libros de protocolo, o por otros funcionarios con las mismas atribuciones, y las copias de esos libros sacadas en la forma que prescribe la ley.
2. *Cualquier otro instrumento que extendieren los escribanos o funcionarios públicos* en la forma que las leyes hubieran determinado. Entre otros documentes, se hallan comprendidos en la norma los inventarios practicado por escribanos públicos, las partidas de estado civil de las periconas, las actuaciones realizadas en expedientes administrativos , y, en general, los documentos provenientes de toda clase de funcionarios públicos, sea que pertenezcan poderes Legislativo, Ejecutivo o Judicial.
3. Los *asientos de los libros de los corredores*, en los casos y la forma que determine el Código de Comercio.
4. Las *actas judiciales*, hechas en los expedientes por los respectivos escribanos, y firmadas por las partes, en los casos y en las formas que determinen las leyes de procedimiento, y las copias que de esas actas se sacasen por orden del juez, ante quien pasaron.
5. Las letras aceptadas por el gobierno o sus delegados, los billetes o cualquier otro título de crédito emitido por el tesoro público, las cuentas sacadas de los libros fiscales, autorizas por el encargado de llevarlas.
6. Las letras de particulares, dadas en pago de derechos de aduana con expresión o con anotación correspondiente de que pertenecen al tesoro público.
7. Las inscripciones de la deuda pública, tanto nacionales como provinciales.
8. Las acciones de compañías autorizadas especialmente, emitidas de conformidad a sus estatutos.
9. Los billetes, libretas y toda cédula emitida por los bancos autorizados.
10. Los asientos de los matrimonios en libros parroquiales o en los registros municipales, y las copias sacadas de esos libros o registros.

Valor probatoria de los documentos públicos

Los documentos, sean escrituras públicas u otros instrumentos provenientes de funcionarios públicos en ejercicio de sus funciones, gozan de un valor probatorio pleno, como consecuencia de la fe pública que el legislador les reconoce, mientras no se demuestre lo contrario o sean impugnados en forma legal, en cuanto al hecho de haber sido otorgados, a su fecha, al lugar donde se otorgaron o elaboraron, a quienes intervinieron en el acto.[73]

La fuerza probatoria de los documentos públicos debe ser considerada desde el doble punto de vista del documento en mismo y de su contenido.

- Respecto del documento en si mismo, existe la presunción de su autenticidad, es decir, que ha sido efectivamente otorgado por el funcionario que lo suscribe. Por lo tanto quien lo hace valer en el proceso se halla exento de la carga de probar la autenticidad, correspondiendo a la otra parte, si estimara que el documento es falso, alegar y acreditar esa circunstancia a través de la querella de falsedad.

- Respecto al contenido del documento público es preciso distinguir las enunciaciones de los artículos 993, 994 y 995 del Código Civil, a saber:

> ** Artículo 993, "el instrumento público hace plena fe hasta que sea argüido de falso, por acción civil o criminal, de la existencia material de los hechos, que el oficial público hubiese anunciado como cumplidos por él mismo, o que han pasado en su presencia."*

El citado artículo se refiere a todos aquellos hechos que el funcionario público ha debido comprobar, o de los cuales ha adquirido un conocimiento personal y que, por ende, compromete la fe en él depositada. Entre otros:

a) la fecha y lugar de otorgamiento del acto
b) la comparecencia de las partes
c) la autenticidad de las firmas
d) las declaraciones formuladas por éstas
e) la observancia de las formas que en el documento se mencionan como cumplidas

> **Artículo 994 , "los instrumentos públicos hacen plena fe, no sólo entre las partes, sino contra terceros, en cuanto al hecho de haberse ejecutado el acto, de las convenciones, disposiciones, pagos , reconocimientos etcétera, contenidos en ellos"*

Lo indicado se refiere a los hechos simplemente relatados por las partes al oficial público, quien no se encuentra en condiciones de relatar el grado de verdad que aquéllos revisten.

> **Artículo 995, "los instrumentos públicos hacen plena fe de las enunciaciones de hechos o actos jurídicos, directamente relativos al acto jurídico que forma el objeto principal, no sólo entre las partes sino también respecto de terceros"*

Este artículo alude a las denominadas cláusulas enunciativas, las cuales, a diferencia de las cláusulas dispositivas, pueden omitirse sin riesgo de alterar la naturaleza o las condiciones del acto jurídico documentado.

Instrumentos Públicos – en particular
Actas, su definición
El acta es un instrumento que se labra a efectos de dar forma a un acto jurídico determinado, o dejar constancia de hechos, manifestaciones, reconocimientos, notificaciones, referentes a una situación específica.

[73] Hernando Devis Echandia, "Teoría General de la prueba judicial", pág. 571

Según lo dispuesto por el Artículo 979 inciso 2º, del Código Civil las actas confeccionadas por funcionarios públicos tienen el valor de instrumentos públicos, atento que indica *"son instrumentos públicos respecto de los actos jurídicos: ...2) cualquier otro instrumento que extendieren los funcionarios públicos en la forma que las leyes hubieren determinado..."*

Las actas admiten ser clasificadas:

a) Actas constatación o comprobación
b) Actas de notificación

a) Actas de constatación o comprobación, son el documento en el cual constan de modo expreso los hechos y circunstancias con trascendencia tributaria, conocidos por el funcionario en transcurso de la actuación fiscalizadora.
Según Borda[74] menciona como ejemplo de instrumento *público "las actas de funcionarios de réditos o inspectores fiscales"*

Las citadas actas para revestir la calidad de instrumento público deben cumplimentar los requisitos[75]:

1. Intervención de oficial público, el funcionario debe gozar de la designación en las funciones de verificación o notificación asignadas
2. Competencia del oficial público, es decir, debe obrar dentro del límite de sus funciones, no sólo en cuanto a la naturaleza del acto, sino también dentro del territorio que le ha sido asignado para el ejercicio de aquéllas.
3. Observancia de las formas legales, al labrar el acta se deben respetar las formas legalmente establecidas, so pena de nulidad
4. Valor probatorio de las actas, según el Artículo 993 del Código Civil las actas gozan de presunción de legitimidad.

Valor probatorio de las actas de constatación
Las actas de inspección como las confeccionadas en etapas posteriores – vgs determinaciones de oficio, etc. – adquieren relevancia probatoria, por consiguiente reviste importancia la forma en que se confeccionan, el contenido de ellas, las manifestaciones y la documentación analizada por el funcionario actuante, pero cabe indicar que el incumplimiento de las formalidades en la confección de las actas o en algunos de los requisitos esenciales , trae como consecuencia su nulidad y consiguiente invalidez como medio probatorio.

El Artículo 35 inc. c) de la Ley 11.683 establece que *"... cuando se responda verbalmente a los requerimientos previstos en el inciso a), o cuando se examinen libros, papeles, etc., se dejará constancia en actas de la existencia e individualización de los elementos exhibidos, así como de las manifestaciones verbales de los fiscalizados. Dichas actas, que extenderán los funcionarios y empleados de la Administración Federal de Ingresos Públicos, sean o no firmados por el interesado, servirán de* ***prueba*** *en los juicios respectivos..."*

Cabe señalar las siguientes aclaraciones

1. con respecto a los hechos cumplidos por el oficial público o que han ocurrido en su presencia, el acta labrada hace plena fe hasta que no sea atacada de falsedad, por acción civil o criminal.
   Este concepto incluye lo que ha hecho, visto o oído el oficial público a la fecha del acto, la autenticidad de la firmas consignadas y la observancia de las formalidades, cuyo cumplimiento debe hacer constar en el documento.[76].
2. con relación al contenido del acta y la veracidad de los hechos descriptos, convenciones, reconocimientos, etc., está regido por las disposiciones del Artículo 994 del Código Civil. Por consi-

[74] Borda, Guillermo A., "Tratado de Derecho Civil", Perrot, 1955, t.II, párrafo fo 974, p.174
[75] Folco, Carlos Maria. Op.cit. Pág. 231
[76] LLambías, Jorge, "Tratado de Derecho Civil", Parte general, Perrot, 1961 T. II, pág. 446

guiente para impugnarlos basta la simple prueba en contrario.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Gambaro, Francisco Isidoro de apelación", 28/09/1993 tiene dicho que las actas de comprobación labradas por los funcionarios intervinientes en el procedimiento de verificación y fiscalización del cumplimiento de las normas tributarias por parte de los contribuyentes y responsables en cuanto a las obligaciones formales, constituye un instrumento público. Estando extendida por aquellos en el ejercicio de sus funciones, su contenido, hace plena fe de la existencia material de los hechos y circunstancias de que cuenta, como de la ejecución del procedimiento cumplido.

Por otra parte, existe una posición doctrinaria que niega la calidad de instrumento público de las actas de comprobación[77] labradas por los funcionarios administrativos en ejercicio de sus funciones de control y verificación, los argumentos que se esgrimen, aducen que el Artículo 979 del Código Civil sólo resulta aplicable a los actos jurídicos y no a meros hechos jurídicos *"las circunstancias comprobadas por los inspectores y vertidas en un acta de constatación son, respecto del Fisco, menos hechos jurídicos humanos voluntarios con potencialidad para ser lícitos o ilícitos, pero no son actos jurídicos que puedan ser contenidos en un instrumento público."*

"Por otra parte, es menester dejar en claro que, aunque el Código Civil parezca disponer en el inciso 2° del Artículo 979 el carácter de instrumento público para todos aquellos documentos otorgados por los funcionarios públicos, tal norma no puede leerse separadamente de la contenida en el inciso 1ª del mismo artículo, que sujeta el carácter de instrumento público a la intervención de funcionarios públicos"... con las mismas atribuciones" que aquellas conferidas a los escribanos públicos, esto es, con facultad de dar fe pública.[78]

Cabe señalar que, el Tribunal Fiscal de la Nación en la causa "Bolis, Ricardo Horacio s/ recurso de apelación – Impuesto al Valor Agregado "(Sala A - Sentencia 9/03/1999) se expidió respecto del tema que nos ocupa en los siguientes términos *"...A juicio de este juzgador, debe concluirse que las actas labradas en los términos del citado art. 35 no son instrumentos públicos y cumplen función de "servir de prueba en los juicios respectivos". En otros términos, la ley no ha querido aquí conferirles un carácter especial, y su valor probatorio puede ser desvirtuado por otros medio probatorios, sin necesidad de acudir a la redargución de falsedad, propia de los primeros."*

b) Actas de notificación, son aquellos instrumentos a través de los cuales, se ponen en conocimiento del contribuyente o responsable diversos hechos, actos o situaciones.

De acuerdo a lo establecido por el Artículo 3ª de la Ley 11.683, la Administración Federal de Ingresos Públicos deberá practicar las notificaciones en el domicilio fiscal del contribuyente, excepto el caso de la notificación personal, en el cual el contribuyente se encuentre podrá prestar su firma en el lugar donde se encuentre.

Si el contribuyente o responsable no estuviere o se negare a firmar, resulta de aplicación el Artículo 100 inc. b) de la Ley 11.683 que establece podrán ser practicadas las notificaciones "*Personalmente, por medio de un empleado de la Administración Federal de Ingresos Públicos, quien dejará constancia en acta de la diligencia practicada y del lugar, día y hora en se efectúo, exigiendo la firma del interesado. Si éste no supiere o no pudiere firmar, podrá hacerlo, a su ruego, un testigo.*
Si el destinatario no estuviese o se negare a firmar, dejará igualmente constancia de ello en acta. En días siguientes no feriados, concurrirán al domicilio del interesado dos (2) funcionarios de la Administración Federal de Ingresos Públicos para notificarlo. Si tampoco fuera hallado dejarán la resolución o carta que deben entregar en sobre cerrado, a cualquier persona que se hallare en el mismo, haciendo que la

[77] Mazzoni, Andrés y Jaureguiberry, "Anomalías en el procedimiento de constatación de las infracciones al Artículo 40 de la Ley 1.683 (t.o. 1998 y sus modificatoria). Actas de constatación", Artículo Internet.
[78] Palavecino, Federico M. e Isola, Ana G., "Algunas consideraciones sobre las actas de comprobación dela DGI", Revista Impuestos, LVII-B

persona que reciba suscriba el acta.
Si no hubiere persona dispuesta a recibir la notificación o si el responsable se negare a firmar, procederán a f ijar en la puerta de su domicilio y en sobre cerrado el instrumento de que se hace mención en el párrafo que antecede.
Las actas labradas por los empleados notificadores harán fe mientras no se demuestre su falsedad."

Analógicamente resulta aplicable el Artículo 1004 del Código Civil, que dispone que no sea condición de validez la concurrencia de testigos al acto, salvo que así lo establezca obligatoriamente la ley.

Documentos Privados

Su definición.
Son privados todos aquéllos documentos que no encuadran dentro del concepto de documento público. En consecuencia, revisten aquel carácter todos los documentos que provienen de personas privadas, sean partes o terceros en relación con el proceso en el cual se hacen valer.

Cabe destacar que la protocolización de un documento privado no ordenada por el juez no convierte en público (Artículo 984 Código Civil), sin perjuicio de que ello supondría darle fecha cierta con arreglo a lo previsto por el Artículo 1035 del Código Civil.

Los documentos privados carecen de valor probatorio por si mismo hasta tanto se pruebe su autenticidad sea mediante reconocimiento expreso o presunto de la parte a quien perjudique o a través de la práctica de cualquier otro medio probatorio.

Valor probatorio y fuerza obligatoria de los documentos privados

Se debe distinguir los documentos privados auténticos y los no auténticos, y los efectos tanto probatorios como obligatorios entre las partes y respecto de terceros:

1. *Valor probatorio y fuerza obligatoria del documento privado no auténtico.*
   Este documento carece de valor probatorio contra terceros y entre las partes, la falta de un requisito esencial a toda prueba, ni siquiera sirve para saber si realmente fue otorgado por quien lo firma, ni hay razón jurídica para presumirlo.
   Una vez producido el reconocimiento tácito por ausencia de objeción o rechazo, adquiere el carácter de auténtico.
2. *Valor probatorio del documento privado auténtico entre las partes y sus causahabientes.*
   Establecida la autenticidad del documento privado, tiene el mismo valor que una escritura pública respecto de los que aparecen como autores o se reputan haberlos suscrito, y de las personas a quienes se han transferido las obligaciones y derechos de éstos, lo último siempre que el documento tenga la fecha cierta anterior a la transferencia de esos derechos... Es decir, hace plena fe entre las partes y sus causahabientes a título universal o singular, mientras no se pruebe en contrario, del hecho de haberse otorgado y de las declaraciones en él contenidas, el lugar de otorgamiento, las personas que intervinieron y las declaraciones dispositivas y enunciativas directamente relacionadas con las primeras, salvo que la ley exija una prueba diferente, como escritura pública, por la naturaleza del acto.
   Cuando el documento es unilateral y se opone a la parte que lo firma, tiene el valor de plena prueba, como confesión extrajudicial documentada, mientras no se pruebe en contrario.
3. *Fuerza obligatoria del documento privado auténtico entre las partes y sus causahabientes.*
   En este aspecto tienen igual valor el documento privado auténtico y la escritura pública, mientras la ley no exija ésta.
4. *Valor probatorio del documento privado auténtico ante terceros.*
   La situación de los terceros, frente a estos documentos, es la misma que respecto a las escrituras públi-

cas – hacen plena prueba del hecho de haberse otorgado y acerca de su contenido, pero no de su veracidad – con diferencia, respecto a la fecha de su otorgamiento, que contra terceros no es la que aparece en el documento privado, sino la de su autenticación.

El contenido del documento privado auténtico no forma plena prueba en contra de los terceros, pero éstos no pueden desconocerlos, a partir de su fecha cierta. Una vez autenticado, no hay razón jurídica para desconocerle el mérito probatorio que ante terceros tiene la escritura pública.

5. *Fuerza obligatoria de los documentos privados auténticos frente a terceros y su eficacia probatoria a favor de éstos.*

   La situación de terceros es igual que respecto de las escrituras públicas, no se les puede privar de sus derechos ni pueden ser obligados por esos documentos, en el sentido de que contra ellos no prueban obligaciones que pueden exigírseles coercitivamente, con base únicamente en ese escrito, por lo que nunca prestarán mérito ejecutivo en su contra – por sí solos – para imponerles una condena en juicio ordinario, lo que significa que puedan desconocer la situación jurídica creada a favor de las partes del documento.

   En cambio, los terceros pueden atenerse al contenido del documento privado, cuando le favorezca, por ejemplo, para probar la simulación del contrato celebrado por las mismas partes mediante escritura pública.

6. *Prueba requerida para impugnar el documento privado auténtico*

   Hay que distinguir tres hipótesis:

   a) para los terceros se admite sin discusión que son conducentes todos los medios, inclusive los testimonios.
   b) Entre partes, si el documento contiene un contrato de valor limite legal para la conducencia de los testimonios o que requiere un escrito por otra razón legal, tales testimonio son inconducentes.
   c) Si el documento no tiene origen contractual o si la ley no lo exige en razón del valor del contrato ni por otro motivo, las partes tienen la misma libertad probatoria que los terceros.

Requisitos para la validez de los documentos privados, según se trate de:

a) Documentos constitutivos, se hallan sujetos en cuanto a su validez, y sin perjuicio de su función probatoria, a un requisito de carácter general consiste en la *firma* de quienes lo han otorgado, que de acuerdo a lo indicado por el *Artículo 1012 Código Civil "no puede ser reemplazada por signos ni por las iniciales de los nombres o apellidos"*

b) Documentos dispositivos no escritos, informativos o meramente representativos, el artículo 1012 citado no se refiere a los documentos constitutivos y no a los meramente probatorios de los actos jurídicos.

Reconocimiento de los documentos privados

Dado que los documentos privados carecen de valor probatorio por sí mismos, a la parte que los presenta le incumbe demostrar su autenticidad.

Cuando el documento privado se trata de un documento firmado, según el *Artículo 1026 Código Civil "El instrumento privado reconocido judicialmente por la parte a quien se opone, o declarado debidamente reconocido, tiene el mismo valor que el instrumento público entre los que han suscripto y sus sucesores"*

Y el Artículo 1031 del citado Código Civil dispone que toda persona contra quien se presente en juicio un documento privado que se le atribuya, tenga la carga procesal de declarar si es o no suya la firma. El silencio o la respuesta evasiva sobre el punto configuran un reconocimiento tácito del documento (CPCN Artículos 356 y 358).

En la hipótesis de que el documento aparezca firmado por un tercero en representación de la parte a la cual aquél se opone, si se desconoce la existencia de mandato la prueba de éste le incumbe la parte que presentó el documento.

Si la parte a quien se opone un documento privado desconoce categóricamente la firma, o el defensor oficial o los sucesores universales manifiestan ignorar la que se atribuye al supuesto firmante, debe observarse un procedimiento destinado a verificar la autenticidad de aquélla. De acuerdo al *Artículo 1033 Código Civil "se ordenará el cotejo y comparación de la firma. Pueden también admitirse otras pruebas sobre la verdad de la firma que lleva el acto".*

El *Artículo 390 y siguientes del CPCN* dispone el procedimiento encaminado a verificar la autenticidad de la firma puesta en un documento privado, a saber:

- Artículo 390 *"si requerido negare la firma que se le atribuye o manifestare no conocer la que se atribuya a otra persona, deberá procederse a la comprobación del documento de acuerdo con lo establecido en lo artículos 458 y siguientes, en lo que correspondiere".*

El citado artículo remite a las normas relativas a la prueba pericial, para efectuar el cotejo a fin de a través de peritos comparar la firma de un documento impugnado con la puesta en otros documentos indubitados, a fin de establecer si ellas pertenecen a una misma persona.

De acuerdo a lo indicado por el Artículo 393 CPCN, la ley reconoce carácter de "indubitados" a los siguientes:

1. *las firmas consignadas en documentos auténticos*, son todos aquellos documentos en los cuales las firmas de las partes hayan sido puesta en presencia de un funcionario público o depositario de la fe pública, como por ejemplo originales de escrituras públicas, actas judiciales levantadas ante los secretarios, declaraciones prestadas en sede administrativa en presencia de funcionarios competentes, etc.
2. *los documentos privados reconocidos en juicio por la persona a quien se atribuya el que sea objeto de comprobación,* es necesario que el reconocimiento haya sido expreso, no siendo suficiente, por lo tanto, el que se deriva del silencio o del respuesta evasiva.
3. *el impugnado, en la parte en que haya sido reconocido como cierto por el litigante a quien perjudique.*
4. *las firmas registradas en establecimientos bancarios.*

Efectos del reconocimiento de la firma de los documentos privados

a) El reconocimiento voluntario o la comprobación judicial de la firma consignada en un documento privado es suficiente para que el cuerpo del documento quede también reconocido – Artículo 1028 Código Civil -, en cuyos supuestos la ley le atribuye el mismo valor que al documento público entre los que han suscripto y sus sucesores – Artículo 1026 Código Civil -.

b) Según Artículo 1034 Código Civil, *"los instrumentos privados aun después de reconocidos, no prueban contra terceros o contra los sucesores por título singular, la verdad de la fecha expresada en ellos".*

Los modos por los cuales un documento privado reconocido adquiere fecha cierta y, es por lo tanto, oponible a los terceros y sucesores singulares de acuerdo Artículo 1035 Código Civil, son:

1. la de su exhibición en juicio o en cualquier repartición pública para cualquier fin, si allí quedase archivado
2. la de su reconocimiento ante un escribano y dos testigos que lo firmaren
3. la de su trascripción en cualquier registro público
4. la del fallecimiento de la parte que lo firmó, o de la que lo escribió, o del que firmó como testigo.

En *materia comercial* se discute si la fecha cierta es susceptible de probarse por toda clase de medios sin que rija la limitación establecida en el Artículo 1035 citado, o si, por el contrario, esta norma es íntegramente aplicable a aquella materia. En razón que el Código de Comercio no contiene ninguna norma que excluya la aplicación supletoria del Código Civil al tema de que se trata, y salvo el caso de los papeles de comercio que se hallan sometidos a un régimen específico, la segunda de las mencionadas soluciones es la más adecuada.

Valor probatorio de los documentos privados sin firma[79]

1. *Las fotografías o películas de personas, cosas, predios, etc.* Sirven para probar el estado de hecho que existía en el momento de ser tomadas, de acuerdo con la libre critica que de ellas haga el juez, pero como es posible preparar el hecho fotográfico o filmado, es necesario establecer la autenticidad mediante la confesión de la parte contraria o de testigos presentes en aquel instante o que hayan formado parte de la escena captada o intervenido en el desarrollo posterior del negativo o por examen del negativo por peritos o por un conjunto fehaciente de indicios, cumplido este requisito, como documentos privados auténticos pueden llegar a constituir plena prueba de hechos que no requieran por ley un medio diferente, si falta, tendrán un valor relativo de acuerdo con la libre apreciación del juez.
2. *las grabaciones magnetofónicas en disco o similares.* Pueden aducirse como prueba de declaraciones y de confesiones extrajuicio, si se establece fehacientemente su autenticidad, con testimonios de las personas que intervinieron en ellas o que presenciaron las conversaciones y siempre que no violen la intimidad del hogar ni la reserva que la ley haya reconocido a la cuestión grabada.
   a. Cuando la conversación grabada no fue presenciada por testigos que den fe de su autenticidad y de la identidad de su autor (por ejemplo, cuando se trata de conversaciones telefónicas) y la persona a quien se imputa no la reconoce como suya, es indispensable probar plenamente la identidad de la voz.
3. *Manuscrito sin firma.* No solamente es un documento, desde el punto de vista probatorio, sino que puede llegar a tener una eficacia probatoria normal, si logra establecerse que su autor jurídico es la persona que lo escribió de su puño y letra, para dejar constancia de que el acto jurídico documentado se realizó y perfeccionó.
4. *Libros de Comercio. Se trata de documentos privados, aunque la ley exija el requisito de que se registren en una oficina pública o en una Cámara de Comercio. Pero se le otorga un valor probatorio especial y constituyen prueba favorable al comerciante que los lleva con las formalidades legales.*
5. *Papeles y registros domésticos. Estos instrumentos privados pueden llevar o no la firma de su autor jurídico. Es necesario probar su autenticidad, tengan o no firma, asimismo es necesario que su contenido aparezca claramente la obligación a cargo del autor jurídico. Su valor probatorio puede ser desvirtuado por la prueba en contrario.*

Valor probatorio de los documentos rotos, enmendados, suplantados o alterados

Se distinguen tres hipótesis:

1. Si han sido salvadas por medio de notas puestas al margen o al fin y firmadas por las partes del documento o por el funcionario que haya expedido la copia, el documento y copia gozan del mismo valor probatorio que tendría si no tuviera esos defectos.
2. Si no aparece esa salvedad, lo interlineado carece de valor y en cuanto a la parte enmendada, alterada o rota, carece de valor probatorio, pero, si no es parte sustancial, lo demás tiene la eficacia probatoria corriente.
3. Si la rotura , enmendadura, alteración o tachadura comprende parte sustancial del documento, no tiene valor probatorio alguna, a menos que se esté en alguno de los casos que la ley contemple como excepciones, o que en la parte defectuosa alcance a servir como principio de prueba por escrito, no se requiere alegar la falsedad, ni probarla, para rechazar el documento.

Redargución de falsedad
Su definición.

Un documento es falso cuando él no se conforma con la realidad. Al respecto es necesario distinguir el documento como objeto material – *aspecto extrínseco* – de las afirmaciones o de las manifestaciones que contiene – *aspecto intrínseco* -.

[79] Hernando Devis Echandia, "Teoría General de la prueba judicial", pág. 579

Por lo expuesto, podemos reconocer dos tipos de falsedad *material* y la *ideológica*, es decir, la falta de conformidad con la realidad se presente con la apariencia o con el contenido del documento.

La redargución de falsedad "es un acto procesal destinado a obtener la declaración de invalidez de un documento público o privado reconocido", si se trata de:

1. Documento público, la redargución de falsedad puede fundarse en:
   a) en la adulteración material resultante de no haber sido otorgado por el funcionario que aparece suscribiéndolo, o de haberse alterado, sea en la matriz o en la copia, por vía de supresiones modificaciones o agregados, una o más de las enunciaciones que contenía – falsedad material –
   b) en la inexactitud de los hechos que el oficial o funcionario público hubiese anunciado como cumplidos en término por él mismo, o que han pasado en su presencia – falsedad ideológica –

2. Documento privado, la redargución de falsedad sólo puede fundarse en su adulteración material, en razón de haberse alterado su texto por medio de supresiones, modificaciones o agregados – falsedad material –

Otros tipos de documentos

*** Correspondencia particular**

Las *"cartas"*, como medios de comunicación escrita revisten el carácter de documentos privados y se hallan por lo tanto sometidas al régimen sustancial y procesal inherentes a aquéllos. Por lo tanto, carecen de eficacia probatoria por sí misma, y que corresponda a la parte que las presenta la carga de demostrar su autenticidad.

Se debe distinguir las cartas cursadas ente las partes de aquellas que estas últimas han dirigido a/o recibido de terceros, en el sentido de:

a) *las cartas cursadas entre las partes*, cualquiera de las partes puede hacer valer como elemento probatorio las cartas provenientes del adversario, y sobre éste pesa la carga de reconocer o negar su autenticidad, con riesgo, en caso de silencio, respuestas evasivas, o negativas meramente generales, de tenerse por reconocidas.
b) Las cartas dirigidas a terceros o por terceros,

- De acuerdo a lo dispuesto por el Artículo 1036 Código Civil *"las cartas misivas dirigidas a terceros, aunque en ellas se mencione alguna obligación, no serán admitidas para su reconocimiento"*.
- Respecto de las cartas recibidas de terceros, las partes pueden presentar en juicio - siempre que medie el carácter intrínsicamente confidencial, el consentimiento del remitente.
- Medios de comunicación electrónica, a saber:
  1.- Telex, son documentos no manuscritos ni firmados, y sin mérito probatorio mientras no se prueben mediante confesión, testimonio de quienes actuaron como operarios – es necesario complementarse con dictamen pericial para darle autenticidad y demostrar su origen – el remitente y también el receptor.
  2.- Fax, el facsimil o facsímile (proveniente de la frase latina fac simile, significa una cosa semejante) es una reproducción exacta de una firma, dibujo, impreso, etc. En cuanto a la eficacia y valor del fax puede ser examinado desde el punto de vista de la prueba y desde el punto de vista de los actos procesales.

  - Desde el punto de vista de la prueba, en nuestro Derecho su valor depende de la comprobación de emisión y recepción. Así si en ambas puntas de la comunicación un oficial público da cuenta del acto, dejando constancia del mismo, la concordancia de dichos actos hará plena prueba. . Si ambos actos son privados, es conveniente remitir de conformidad a quien envía el mismo texto que sale del fax, con una aprobación, y que la misma se confirme.
  - En cuanto a los actos procesales, no hay prácticamente fallos sobre el particular, y los que existen

son negativos

3.- Correo electrónico: consiste en un servicio que nos permite enviar y recibir mensajes de nuestra computadora a otra cualquiera conectada a la red, es un sistema de comunicación de persona a persona aunque pueden actuar varias usuarios a la vez.. Este elemento puede ser ofrecido y comprobado por el mismo juzgado.

*** Libros de Comercio**

Eficacia probatoria

Los libros de los comerciantes constituyen un tipo especial de documentos privados que el Código de Comercio admite como uno de los medios de prueba de los contratos – Artículo 208 inc. 2ª y 5 ª.-

El libro Diario y de Inventarios y Balances según el Artículo 44 del citado Código de Comercio deben indispensablemente ser llevados por los comerciantes, con los requisitos formales que prescriben los Artículos 53 y 54 del Código de Comercio bajo pena de carecer de valor en juicio a favor del comerciante a quien pertenezcan – Artículo 55 Código de Comercio –

- Aunque los libros no estén llevados en forma, sus asientos prueban contra los comerciantes a quienes pertenezcan o sus sucesores, sin admitírseles prueba en contrario. (Artículo 63, segundo párrafo - Código de Comercio).
- Los libros llevados en forma tienen eficacia probatoria a favor de sus dueños cuando el adversario "no presente asientos en contrario hechos en libros arreglados a derecho u otra prueba plena y concluyente "(Artículo 63, tercer párrafo - Código de Comercio). Al Juez le incumbe la facultad de apreciar libremente el mérito de esa prueba y la de exigir, si lo considera necesario, otra prueba supletoria. Cabe aclarar que los asientos contables carecen de valor probatorio cuando no existen o no se acreditan los comprobantes que los respaldan.
- En el supuesto, de que "resulte prueba contradictoria de los libros de las partes que litigan, y unos y otros se hallen con todas las formalidades necesarias y sin vicio alguno, el tribunal prescindirá de este medio de prueba y procederá por los méritos de las demás probanzas que se presenten, calificándolas con arreglo a las disposición de este Código Artículo 63, párrafo final - Código de Comercio).
- En los litigios suscitados entre comerciantes y no comerciantes, los libros de comercio sólo pueden valer, eventualmente como elementos de juicio indiciario. Pero en el supuesto de que los libros sean invocados o aceptados como elementos probatorios por la parte que no reviste la calidad de comerciante, los respectivos asientos prueban en contra o a favor de esta última.

*** Otros libros**

a) *Libro de sociedades civiles* – Artículo 1096 Código Civil -, de acuerdo a lo expresado por el Dr. Alsina, no existen formas prescriptas para esos libros, pero del texto del articulado se deduce que hacen prueba entre los socios respecto de las operaciones sociales.
b) *Libros de los empleadores* – Artículo 52 Decreto Reglamentario Ley de Contrato de Trabajo -, a saber: el libro de Sueldos y Jornales, libro de obreros, libro especial de viajantes de comercio, del trabajo a domicilio. Todos estos libros deberán estar rubricados.

*** Otros papeles y documentos**

a) *Fotocopias autenticadas*, el valor de las copias certificadas por escribano o calígrafo público difiere según los actos que se certifiquen.
b) *Fotocopias y fotografías* de un documento en idioma extranjero, sin traducir, ni autenticar carece de fuerza probatoria.
c) *Acta Notarial*, es un instrumento que labra un escribano a pedido de parte para hacer constar un hecho o una circunstancia, cuyo carácter jurídico y consecuencias dependerán del objeto de la misma.
Se diferencia de la escritura pública pues aquélla hace una comprobación o autenticación de un hecho,

mientras que la escritura pública está destinada a la comprobación de un acto.
El acta notarial, labrada unilateralmente por el reclamante con o sin testigos, no tiene el alcance de prueba irrefutable, pero constituye un instrumento público cuya redargución debe articularse por vía del incidente respectivo.

El Decreto Reglamentario de la Ley Procedimiento Administrativo – en materia de prueba documental establece en sus artículos, lo siguiente

Artículo 58 D.R.P.A. Remisión.

Artículo 58.- *Documental. En materia de prueba documental se estará a lo dispuesto por los arts. 16 y 27 a 30 de la presente reglamentación.*

Artículo 16 D.R.P.A. Acompañamiento de la prueba en poder del administrado.

Artículo 16.- *Recaudos. Todo escrito por el cual se promueva la iniciación de una gestión ante la Administración pública nacional deberá contener los siguientes recaudos:*

Nombres, apellido, indicación de identidad y domicilio real y constituido del interesado;
Relación de los hechos y si lo considera pertinente, la norma en que el interesado funde su derecho;
La petición concretada en términos dados y precisos;
Ofrecimiento de toda la prueba de que el interesado ha de valerse, acompañando la documentación que obre en su poder y, en su defecto, su mención con la individualización posible, expresando lo que de ella resulte y designando el archivo, oficina pública o lugar donde se encuentren los originales;
Firma del interesado o de su representante legal o apoderado.

Artículo 27 D.R.P.A. Documentos acompañados.

Artículo 27.- *Documentos acompañados. 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 certificará la autoridad administrativa previo cotejo con el original, el que se devolverá al interesado.*
Podrá solicitarse la reserva de cualquier documento, libro o comprobante que se presente, en cuyo caso se procederá a su guarda bajo constancia.

Artículo 28 D.R.P.A. Documentos de extraña jurisdicción legalizados.

Artículo 28.- *Documentos de extraña jurisdicción legalizados. Traducción. Los documentos expedidos por autoridad extranjera 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.*

Artículo 29 D.R.P.A. Firma de los documentos por profesionales.

Artículo 29 - *Firma de los documentos por profesionales. Los documentos y planos que se presenten, excepto los croquis deberán estar firmados por profesionales inscriptos en matricula nacional, provincial o municipal, indistintamente.*

Artículo 30 D.R.P.A. Entrega de constancias sobre iniciación de actuaciones y presentación de escritos o documentos.

Artículo 30.- *Entrega de constancias sobre iniciación de actuaciones y presentación de escritos o*

documentos. De toda actuación que se inicie en mesa de entradas o receptora se dará una constancia con la identificación del expediente que origine. Los interesados que hagan entrega de un documento o escrito podrán, además, pedir verbalmente que se les certifique una copia de los mismos. La autoridad administrativa lo hará así, estableciendo que el interesado ha hecho entrega en la oficina de un documento o escrito bajo manifestación de ser original de la copia suscripta.

JURISPRUDENCIA

1. **TFN, Sala A, "Corflor S.A", 01/03/2002**

   - Una contabilidad no objetada no exime el deber de aportar otras pruebas cuando la DGI verifica la sustantividad de factores no expuestos o reflejados incorrectamente en los registros contables que inciden sobre el monto de la renta imponible.

2. **TFN, SALA C, "Contenaracil, E", 26/12/2001**

   - Si bien la base para la liquidación del impuesto a los réditos es la declaración jurada, cuando los datos de ésta son considerados inexactos o incompletos la Dirección del Impuesto tiene la facultad de hacer las investigaciones pertinentes, sin perjuicio del derecho del contribuyente para probar fehacientemente en juicio los errores que atribuye a las liquidaciones practicadas por la Administración.
   - La Cámara ha fundado de los registros contables o de la documentación respaldatoria de las operaciones.
   - Corresponde a quien las ataque la demostración intangiversable de los hechos
   - Aunque no otorga certeza a sus conclusiones, la ausencia de probanzas serias, precisas y concordantes que refuten la fuerza y el efecto de los actos apelados, dictados con el sustento de los extremos ya referidos, o que demuestren que resultan infundado o injustos, imponen su confirmación.

3. **TFN, Sala A, "Cometa S.A.", 03/12/1997**

   - El sistema elegido por la ley de procedimiento tributario responde a las características de un proceso inquisitivo atenuado, el cual puede complementarse con la existencia de la carga de la prueba en tanto la actividad del juez no puede, evitar, en todos los casos, la incertidumbre sobre hechos alegados y no suficientemente probados, por lo tanto, el resultado desfavorable de la falta de prueba habrá de recaer sobre la parte que invocó el hecho incierto. En efecto, la actora sólo se limitó a manifestar su disenso con procedimiento determinativo llevado a cabo por el ente fiscal y a impugnar – sólo dogmáticamente – el resultado al que se llegó.
   - En relación al agravio del recurrente relacionado con la falta de impugnación de la contabilidad de la empresa, no puede tener acogida favorable. En efecto, ni la ley ni su decreto reglamentario imponen la exigencia de aquella impugnación para que sea viable la estimación de oficio sobre base presunta, a la que el Fisco Nacional puede válidamente recurrir cuando no cuenta, para decirlo en palabras de Francisco Martinez, con pruebas suficientemente "representativas" de la existencia y magnitud de la relación jurídica tributaria a través de libros y demás documentación que lleve el contribuyente.

4. **CSJN, "Calise, Francisco A., 27/11/1950**

   - Si bien la base para la liquidación del impuesto a los réditos es la declaración jurada, cuando los datos de ésta son considerados inexactos o incompletos la Dirección del Impuesto tiene la facultad de hacer las investigaciones pertinentes, sin perjuicio del derecho del contribuyente

para probar fehacientemente en juicio los errores que atribuye a las liquidaciones practicadas por la Administración.

- La Cámara ha fundado su pronunciamiento es escrituras públicas y documentos que obran en autos, en tanto que el Fisco hace referencia a recibos donde constaría un tipo mayor de intereses que los estipulados. Pero esos recibos no fueron presentados en juicio y aun cuando en el acta labrada por el inspector figura una declaración del deudor en tal sentido, ella no tiene fuerza para enervar las constancia de un instrumento público, en ausencia de los recibos que, se afirma fueron otorgado por acreedor. Corresponde, pues, confirma también en este punto la sentencia.

5. TFN, Sala C, "Kant y Costilla S,A" s. Recurso de Apelación", 31/03/2000

- Conforme el pronunciamiento de esta Sala en la causa "Edificadora Romero S.A." (06/08/1999), respecto del argumento de la actora en el sentido de que la factura es un acto equivalente a la entrega del bien – en defecto de prueba sobre la existencia de la mercadería que se supone haber recibido -, corresponde destacar que la existencia de factura no acredita de por sí la operación, ya que el sistema legal, como es obvio, presupone la realidad de las operaciones, sin que ello se altere por la circunstancia de admitirse como perfeccionamiento del hecho imponible la entrego o la facturación del bien. En igual sentido se ha pronunciado la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Industrias Electrónicas Radio Serra SA"

6. CNCAF, "Sudacia S.A", 28/03/1995

- Impugnación del precio de venta de un inmueble consignado en escritura. Improcedencia. Falta de consideración de las características específicas del inmueble. Revocación de la determinación practicada. Fundamento, no se ajusta a derecho la estimación de oficio practicada por el Fisco, originada al haber éste impugnado el valor por el que fuera escriturada la venta del campo en cuestión y tomado como referencia, en cambio, el precio por hectárea informado por una firma inmobiliaria. Ello es así, habida cuenta de la existencia de circunstancias que no permiten afirmar con un grado razonable de convicción el valor así fijado. En efecto:
  a) se hizo mérito expreso de las características específicas del referido campo, que en cambio acreditó la actora en su oportunidad acompañando un estudio del suelo en ese terreno.
  b) de la lectura del informe de la inmobiliaria consultada resulta que la misma no realizó operaciones en esa fecha de la venta en las inmediaciones de la localidad mencionada, limitándose a practicar una estimación aproximada del precio de la hectárea partiendo de ventas efectuadas en campos de aptitud similar a los de la zona.
  c) El argumento utilizado por el Tribunal a quo para desestimar el recurso de la actora y confirmar la modificación del precio efectuado por el Ente Recaudador, consistente en que el estudio del suelo acompañado, si bien menciona desmejoras que pueden influir en su precio, nada aportan sobre el valor de realización del bien, no resulta convincente, pues precisamente para la actora ese valor estaría dado por aquel por el cual enajenó el inmueble.

7. TFN, Sala B, "Madueño, Dora Isabel", 17/07/1996

- Aunque los préstamos de dinero entre parientes pueden evaluarse en sus proyecciones fiscales atenuando las exigencias formales que deben satisfacer dichas operaciones cuando se pactan entre personas no vinculadas por lazos de parentesco, la omisión de prueba documental debe suplirse por otros medios que acrediten fehacientemente la existencia, magnitud y modalidad de la operación.

CAPÍTULO V

CONCLUSIÓN

De acuerdo a lo establecido por el artículo 11 de la Ley 11.683 (t.o. 1998) *"la determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley, se efectuará sobre la base de declaración jurada que presentarán los contribuyentes y/o responsables en la forma y plazo que establecerá la DGI*, es decir, el sistema tributario de nuestro país, se administra a través de la autoliquidación del impuesto por parte de los contribuyentes.

La norma citada en el párrafo anterior, debe complementarse con el artículo 13 del mismo texto legal que dispone "*La declaración jurada está sujeta a verificación administrativa...El declarante será también responsable en cuanto a la exactitud de los datos que contenga su declaración, sin que la presentación de otra posterior, aunque sea requerida, haga desaparecer dicha responsabilidad"*

Por consiguiente, corresponde en principio al sujeto pasivo de la obligación tributaria en forma originaria y espontánea presentar sus declaraciones juradas dando a conocer su situación fiscal[80]

Asimismo, cabe resaltar que dentro de los deberes denominados formales de los contribuyentes, encontramos los atinentes a la facturación de las operaciones comerciales y al respaldo documental de los libros y declaraciones impositivas.

Así el artículo 33 de la Ley 11.683 dispone: *" Con el fin de asegurar la verificación oportuna de la situación impositiva de los contribuyentes y demás responsables, podrá la Administración Federal de Ingresos Públicos exigir que éstos, y aún los terceros cuando fuere realmente necesario, lleven libros o registros especiales de las negociaciones y operaciones propias y de terceros que se vinculen con la materia imponibles, siempre que no se trate de comerciantes matriculados que lleven libros rubricados en forma correcta, que a juicio de la Administración Federal de Ingresos Públicos haga fácil su fiscalización y registren todas las operaciones que interese verificar.* ***Todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por comprobantes correspondientes y sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllas."***

Al respecto, la doctrina tributaria ha entendido que: "*Las constancias contables... deben complementarse con la documentación respectiva, lo cual es particularmente importante en materia tributaria. Los asientos contables carecen de eficacia si no tienen respaldo documentario. Pero no basta con tener la documentación sino que es necesario exhibirla cuando sea requerido por los fiscalizadores o inspectores de la D.G.I."*[81]

Por lo expuesto, y teniendo en cuenta que dichas declaraciones juradas deben ser respaldadas documentalmente, se estimo de interés el desarrollo del presente trabajo, con la finalidad de realizar una recopilación de las normativas vigentes relativas al tema ***"prueba documental"***, por considerar que en materia tributaria - y con relación a los medios de prueba admisibles - es considerada la principal. Ello se evidencia en el esquema, regulado por la Ley 11.683 (t.o.), en las diversas etapas del procedimiento tributario.

Al efecto, se abarcó los aspectos tales como: la formación de las fuentes de prueba, las reglas conforme a las cuales se valora la eficacia probatoria de esas pruebas y la consideración de esas pruebas en el ulterior proceso contencioso-administrativo o incluso penal, donde la práctica de la actividad probatoria está rodeada de garantías y presupuestos que no se verifican tan claramente en el procedimiento administrativo.

[80] Folco, Carlos María, Op.cit. pág. 264

[81] Lomgobardi, Mariano, "La falsificación de comprobantes y su tratamiento penal", Artículo publicado en Práctica Profesional 2006-24-21

Respecto de la prueba, en las diversas etapas del procedimiento tributario, es importante resaltar las siguientes cuestiones:

- *Etapa de fiscalización y verificación,* Es la actividad del órgano administrativo que tiende a fijar hechos relevantes para la aplicación del tributo y a la *obtención de medios probatorios* que sirvan para justificar la legalidad de los actos de liquidación.
  Sobre la base de las pruebas que la fiscalización recopile se irá formando la convicción administrativa de la procedencia del ajuste, la que llegada a cierto grado de certeza determinará el inicio del procedimiento de determinación de oficio.

- *Etapa de Determinación de Oficio*, que se desarrolla desde el corrimiento de la *vista*, acto inicial que tiene su punto culminante el dictado de la resolución determinativa.
  Durante el citado procedimiento de determinación de la deuda tributaria el contribuyente puede ejercer su *derecho de defensa* y cuestionar el monto supuestamente evadido.
  La *carga probatoria* es ahora del contribuyente, quien debe, al menos, tratar de neutralizar la *prueba* del Fisco nacional y también, de corresponder, de desvirtuar las presunciones establecidas en el artículo 18 de la ley del rito en las que puedan fundarse los cargos o impugnaciones de la Administración.

- *Etapa contencioso-administrativa,* dictada la resolución determinativa el artículo 76 de la Ley 11,683 habilita dentro de la esfera administrativa una instancia recursiva: la reconsideración ante quién dictó el acto o la apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación.
  Ante el Tribunal Fiscal de la Nación,
  1. El proceso sólo puede iniciarse a instancia de parte (contribuyente o responsable), pero una vez comenzada la contienda cobra vigencia el impulso de oficio
  2. Al interponer el recurso la apelante deberá expresar los agravios y ofrecer la prueba y acompañar la instrumental que haga a su derecho.- Asimismo, el Artículo 166 de la Ley citada, indica que *"...no se podrá ofrecer la prueba que, no hubiera sido ofrecida en el correspondiente procedimiento ante la Dirección General Impositiva, con excepción de la prueba de hechos nuevos o la necesaria para reputar, el resultado de medidas de mejor proveer dispuestas en sede administrativa."*
  3. Si no mediase ofrecimiento de prueba por el contribuyente, el Tribunal Fiscal puede – ordenar la producción de pruebas complementarias como medidas de mejor proveer – artículo 177 Ley 11.683, valorar la prueba ya producida en la sede de la AFIP de acuerdo con su propio criterio. Es decir que puede llegar a una solución distinta respecto de la misma prueba producida.
  4. Se comparte lo expresado por la Dra. Gadea [82] *"la finalidad inmediata de la justicia tributaria es servir de control de legalidad de las actuaciones administrativas, ejerciendo una tutela efectiva. Y en ese contexto, la prueba es el meollo, el mecanismo para que se llegue a la verdad material de la cuestión planteada (que debería ser la que corresponde de acuerdo con el principio de legalidad)*

Como ha quedado expuesto ***la prueba es un derecho*** de raigambre constitucional, que forma parte de la garantía constitucional de la defensa. Es un derecho subjetivo del ciudadano y un derecho y deber del Estado o ente público estatal en el procedimiento y frente al Juez en el proceso. Así lo han consagrado la mayoría de las Leyes de Procedimientos y Códigos Contencioso Administrativos de nuestro país.

[82] Gadea, María de los Angeles, "Técnicas presuntivas al servicio de la justicia tributaria", XXXVI Jornadas Tributarias.

El derecho subjetivo de probar es un complemento de los derechos materiales consagrados en la Ley 19.549 en su artículo 1 - apéndice 2 L.N.P.A. y del derecho de defensa (Artículo 18 de la Constitución Nacional).

El órgano administrativo está obligado a decretar y practicar las *pruebas* solicitadas con las formalidades legales, siempre que no exista razón para considerarlas inadmisibles – Artículo 46 RLNPA.

La correcta consideración de la prueba documental obrante en las actuaciones administrativas será la base que permitirá al organismo fiscal recaudar el impuesto en su justa medida y al contribuyente le garantizará que los rastros documentales de sus operaciones garanticen que no se le requerirá más tributo que el que le corresponda en función de tales operaciones. En definitiva, la prueba documental será para ambas partes el soporte de las pretensiones que intenten hacer valer.

BIBLIOGRAFIA

LIBROS

1. Alsina, Hugo, "Tratado Teórico-Práctico del Derecho Procesal Civil y Comercial", 2ª Edición, 1961
2. Bielsa, Rafael, "Sobre lo contencioso administrativo", Santa Fe, Ed. Castellví, 1964
3. Borda, Guillermo A., "Tratado de Derecho Civil", Editorial Abedelo- Perrot, 1999, t.II,
4. Calamandrei, Piero, "La definición del hecho notorio", en "Estudios sobre el proceso civil", Traducción Santiago Sentís Melendo, EJEA, Editorial Bibliográfica Argentina, Buenos Aires-Argentina 1961.
5. Carnelluti, Francesco: "La prueba civil", Traducción Niceto Alcala-Zamora y Castillo, 2 Ed., Editorial Depalma, Buenos Aires- Argentina 1982.
6. Cassagne, Juan Carlos , "Derecho administrativo, Tomo II, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1998
7. Catania, A. "Régimen Penal Tributario", Editores del Puerto, 2005
8. Couture Eduardo J., "El concepto de fe pública", en Estudios de Derecho Procesal Civil, Edición 1949, T.II, número 31-32.
9. Couture, Eduardo J., "Fundamentos del Derecho Procesal Civil", tercera edición (póstuma), reimpresión inalterada Edición Depalma, Año 1997.
10. D'Albora, Francisco J., "Código Procesal Penal de la Nación", Editorial Abeledo-Perrot, año 1996
11. Denti, Vittorio, "Estudios de Derecho Probatorio", Editorial Valleta-Ejea, Buenos Aires
12. Denti, Vittorio, "la verificacione delle prove documentali", Torino, 1987,
13. Devis Echandia, Hernando "Teoría General de la Prueba Judicial", 5 Edición, Víctor P. de Zavalía- Editor, Buenos Aires-Argentina,1981
14. Folco, Carlos Maria "Procedimiento Tributario – Naturaleza y Estructura", 2ª edición, Rubinzal – Culzoni, 2004
15. Giuliani Fonrouge, Carlos M. – Narvarrine, Susana N, "Procedimiento Tributario", Nº 2 Edición – Editorial Depalma, 1992
16. Hutichinson, Tomás, "Régimen de Procedimientos Administrativos, ley 19.549", 3ª edición actualizada y ampliada, Editorial Astrea, año 1995.
17. IV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Buenos Aires, 1964.
18. Jarach, Dino, "Estudios de Derecho Tributario, "El juez administrativo. Observaciones en el Derecho Comparado", Pág. 236, Ediciones Cima Profesional, año 1998.
19. Kielmanovich, Jorge L. "Teoría de la prueba y medios probatorios", Tercera Edición – Editorial Rubinzal-Culzoni,
20. LLambías, Jorge, "Tratado de Derecho Civil", Parte general, Perrot, 1961 T. II
21. Larraud, "Curso de derecho notorial", Editorial Desalma, Buenos Aires, 1966
22. Palacio, Lino Enrique " Derecho Procesal Civil"– Abeledo –Perrot, Buenos Aires, 1999
23. Planiol y Ripert, "Tratado de derecho civil francés", La Habana, 1945, T.VII, Número 1487,
24. Scotti, Nicolás J., "El proceso ante el Tribunal Fiscal de la Nación", Editorial Cangallo

OTRAS PUBLICACIONES

1. Altamirano Jacome, Lauro, "La evasión legal de los impuestos", en Boletín DGI; Nª 175 , julio de 1968
2. Barragán, Guillermo C., "La defensa en juicio en sede tributario-administrativa", publicado en DJ 2002-1, 219.
3. Comba, Luis A.," Las limitaciones de la prueba o la prueba de las limitaciones" Práctica y Actualidad Tributaria (P.A.T.); Crónica Tributaria – Setiembre/2000
4. Conferencia dictada por el Dr. Díaz Sieiro en el Curso "Seminario Intensivo de Procedimiento Tributario", Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 25/03/1998
5. Confrontar Félix Rolando y Andrés Saladino, "Sumarios por infracciones", Revista Impuesto, 1997-C3080

6. Criminalización de las infracciones tributarias" – Informe del Relator General a las XIX Jornadas Latino Americanas de Derecho Tributario – Lisboa 1998
7. Freytes, Roberto O., "Nueva reforma de la ley de procedimiento tributario. Exposición y comentario de la Ley 20.626", D.F., t, XXVIII, pág. 753.
8. Gordillo, Agustin, "La prueba en el Derecho procesal administrativo", LL, t.1996-A, 1400.
9. Gorosito, Alberto ,conferencia brindada en la Asociación Argentina de Estudios Fiscales el 20/04/1994.
10. Lamagrande, Marina C. "La prueba en el procedimiento de determinación de oficio IMP 2001-B, 2347
11. Litvin, César R. – Torassa, Marcis – O'Donnell, Agustina, "Limitaciones al derecho de defensa del contribuyente", Publicado en IMP. 2002-B, 1583
12. Malvestiti, Daniel, "La vigencia del Tribunal Fiscal de la Nación", P.E.T. 2004, Mayo -300
13. María de los Ángeles Gadea - "La Excepción de Nulidad en el Proceso ante el Tribunal Fiscal De La Nación", Errepar -03/01
14. Nuñez, Adriana, "Las pruebas ilegales y las conductas de los contribuyentes. La doctrina del fruto del árbol venenoso", PET Nª 164
15. Palavecino, Federico M. e Isola, Ana G., "Algunas consideraciones sobre las actas de comprobación dela DGI", Revista Impuestos, LVII-B
16. Ramón Falcón y Tella, "Revista de Contabilidad y Tributación", CEF, N 171, junio 1997, pág. 34.
17. Roldán, Silvina M., "Algunas peculiaridades del Tribunal Fiscal en materia procesal", publicado en Impuestos 1999 - B, 2384.
18. Sentis Mellendo, "El proceso civil, pág. 174 , Fuentes y medios de prueba, en Revista Argentina de Derecho Procesal, 1968
19. Soler, Osvaldo H, "El principio de que nadie puede ser obligado a declarar contra si mismo frente a las inspecciones de la AFIP", publicado en Impuestos 2002-A, 25.
20. Yaryura, Tobías , Gastón – Gadea, María de los Angeles, "La denominada "teoría del fruto del árbol venenoso. Un interesante fallo nos obliga a reflexionar", Doctrina Tributaria ERREPAR (D.T.E.), Boletín XXII, Julio 2001.

JURISPRUDENCIA

1. "Aserradero Marino Candela e hijos S.R.L" s/ apelación ", Sala Contencioso Administrativo Nª 3, 26/04/1988.
2. Barrera Aleira, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso, Sala IV, 9/05/1966
3. C.N.Civ., sal F, 24-9-82, J.A. 1983-III-651
4. Fallos 201:322; 205:31, Cámara Nacional Federal Contencioso Administrativo Federal, 20/08/84, "Dadea, Marta Elisa y otros"
5. T.F.N., "Aerosoles Hecspi S.A.", 10/12/97, IMPUESTOS, t. 1977-45; "Werthein, Julio s/ Apelación", 14/09/99, sin publicar; "Gasalla Producciones S.A. s/ Apelación", 13/07/99; "Yoma S.A.", 22/08/92, IMPUESTOS, t. 1997-B, 3351.
6. T.F.N., 18/12/1991, "Radio Electrón S.A. s/ apelación Impuesto al Valor Agregado, sobre los Capitales y a las Ganancias"

PÁGINAS DE INTERNET CONSULTADAS

1. Mazzoni, Andrés y Jaureguiberry, "Anomalías en el procedimiento de constatación de las infracciones al Artículo 40 de la Ley 1.683 (t.o. 1998 y sus modificatoria). Actas de constatación", Artículo Internet. www.eldial.com
2. Mirta G. Sotelo de Andreau, "La Prueba en el procedimiento y el Proceso Contencioso Administrativo". Artículo Internet. www.ucp.edu.ar